

Högskolan Kristianstad
Institutionen för Ekonomi
HT 2004

Kandidatuppsats



Uppgång och fall...

En studie av sulfatmassabranschens
miljöredovisningar

Handledare:
Göran Schoug

Författare:
Charlotte Andersson
Shota Bicaku

Förord

Vi vill tacka de företag inom sulfatmassabranschen som sände oss sina miljöredovisningar.
Tack vare dessa har arbetet varit möjligt att genomföra.

Kristianstad februari 2005

Charlotte Andersson

Shota Bicaku

Abstract

The purpose of this essay is to evaluate the change in environmental reports, to whom the companies make their environmental reports, if they follow national and/or international recommendations and why they make the environmental reports. The industry we have chosen is the sulphate paper pulp industry in Sweden during the years 1995-2003.

The data is gathered from published environmental reports and the analyses used the agenttheory, the analysis model, the survey pattern and Svante Beckmans 4N-topology.

The evaluation showed that there was a development in the environmental reports, which we also thought.

The report is written in Swedish, which is our mother tongue.

Sammanfattning

Syftet med denna uppsats är att med hjälp av en samling befintliga metoder och teorier studera de frivilligt publicerade miljöredovisningarna inom sulfatmassabranschen i Sverige.

De företag som studien baseras på är Stora Enso AB, SCA AB, Södra Cell AB och Rottneros AB.

Länsstyrelsen och den kommunala miljö- och hälsoskyddsnämnden, med hjälp av miljöskyddslagstiftningen, var de första som aktivt ställde krav på många företag att ta miljöfrågorna på allvar. Företag i Sverige som bedriver verksamhet och som behöver tillstånd enligt miljöbalken har i flera år varit skyldiga att lämna in en miljörapport till tillsynsmyndigheterna. Det finns idag ett stort antal internationellt publicerade riktlinjer och modeller för extern miljöredovisning.

Vår hypotes belyses med hjälp av agentteorin, analysmodellen, undersökningsmallen och Svante Beckmans 4N-typologi. Agentteorin uppfattar företagets styrnings och kontrollproblem utifrån ägarens, investerarnas och externa intressenters synvinkel. Analysmodellen består av 11 kategorier av miljöinformation som används för att klassificera miljöredovisningarnas innehåll. Undersökningsmallen svarar på till vem företagen vänder sig till i sin miljöredovisning och om företagen följer nationella och eller internationella rekommendationer. Svante Beckmans 4N-typologi avgör varför företagen miljöredovisar.

Sammanfattningsvis har vår studie visat att det har skett en positiv förändring av informationen i miljöredovisningarna inom sulfatmassabranschen under perioden 1995-2003.

Innehållsförteckning

	Sidnr
<u>1. Inledning</u>	
1.1 Bakgrund	6
1.2 Problem	8
1.3 Syfte	8
1.4 Avgränsningar	8
1.5 Disposition	9
<u>2. Metod</u>	
2.1 Uppsatsens metod	10
2.2 Kapitelsammanfattning	11
<u>3. Lagstiftning och rekommendationer</u>	
3.1 Nationella rekommendationer	12
3.2 Internationella rekommendationer	14
3.3 Kapitelsammanfattning	20
<u>4. Teori och modeller</u>	
4.1 Agentteorin	21
4.2 Analysmodellen	22
4.2.1 Beskrivning av analysmodellen	22
4.3 Undersökningsmall	26
4.4 Svante Beckmans 4N-tyoplogi	27
4.4.1 Bedömning av 4N-motiven	30
4.5 Kapitelsammanfattning	31
<u>5. Empiri</u>	
5.1 Undersökningens metod	32
5.2 Hur undersökningen går till	32
5.3 Datainsamling och bearbetning	32
5.3.1 Urval	33
5.3.2 Operationalisering	33
5.4 Feltyper	34
5.4.1 Urvalsfel	34
5.4.2 Bortfall	35
5.4.3 Mätfel	35
5.5 Kapitelsammanfattning	35
<u>6. Hypotes och frågor</u>	
6.1 Hypotes	36
6.2 Frågor som ska besvaras av undersökningsmallen	36
6.3 Fråga som ska besvaras av Svante Beckmans 4N-typologi	37
6.4 Kapitelsammanfattning	37

7.	<u>Resultat och analys</u>	
7.1	Resultat av analysmodellen	38
7.2	Resultat av undersökningsmallen	42
7.3	Resultat av Svante Beckmans 4N-typologi	43
7.4	Analys av resultaten	45
7.4.1	Analys av analysmodellen	45
7.4.2	Analys av undersökningsmallen	48
7.4.3	Analys av Svante Beckmans 4N-typologi	49
7.5	Diskussion av analys på hypotes och frågor	49
7.6	Kapitelsammanfattning	50
8.	<u>Slutsats och förslag till fortsatt forskning</u>	
8.1	Slutsats	51
8.2	Förslag till fortsatt forskning	52

Referenslista, Bilagor

1. Inledning

Kapitlet inleds med en redogörelse för miljöarbetets bakgrund och följs av en problemdiskussion, syfte och avgränsningar. Kapitlet avslutas med en kapiteldisposition för det fortsatta arbetet.

1.1 Bakgrund

Om man blickar tillbaka på den tidsperiod människor funnits, upptäcker man att vår påverkan på miljön har varit mycket begränsad under en fullständigt dominerande del av denna period. Men i och med industrialismen, och framför allt under det senaste seklet, har situationen blivit en helt annan. I takt med den mänskliga utvecklingen har varje individs miljöpåverkan markant ökat, så även antalet individer på jorden och därmed den totala påverkan. Den miljöpåverkan som de mänskliga aktiviteterna orsakar har i takt med denna utveckling förändrats från att vara lokal till att bli regional och global. Det har gått så långt att vi äventyrar livsförutsättningarna för framtida generationer... Allt detta (och mycket därtill) innebär att miljöfrågor bör tas på största allvar.

(Ammenberg, 2004, sid. 15)

Miljöredovisningens historia började i slutet av 60-talet och början av 70-talet. Då började man i forskningssammanhang upprätta olika former av social- och miljöredovisningar. Det fanns dock några pionjärer inom företagssektorn som även intresserade sig för miljöredovisningens betydelse. Redovisningen började uppmärksammas i samband med Brundtlandrapporten som kom 1987. De första böckerna som behandlade området gavs ut på 80-talet. (Bergström et al. 2002)

Förr i tiden bedömdes företagen huvudsakligen utifrån sin ekonomiska status och årsredovisningens information räckte för att tillgodose marknadens krav. Marknaden efterfrågade inte vad produkterna tillverkades av eller av vem och inte heller hur tillverkningsprocessen påverkade miljön. Den externa revisorn var oftast den ende som ifrågasatte om årsredovisningen uppfyllde lagstiftarens krav avseende miljön. (Larsson, 2002)

En genomgripande omstrukturering har under senare år skett på de flesta verksamheter rörande miljöarbetet och för att kunna överleva på lång sikt måste företagen bygga upp en god miljöorganisation. Denna måste, enligt Ammenberg (2004), kunna fatta faktiska beslut och framställa strategier för att kunna möta intressenternas ökade krav på miljöinformation och miljöanpassade produkter.

Larsson (1995) menar att ett företags miljöarbete ingår i dess totala image, vare sig det vill det eller inte. Ett bra miljöarbete är att planmässigt och aktivt arbeta med miljöfrågor, ett dåligt är om verksamhetens miljöarbete är bristfälligt och/eller inte existerar.

Idag är många intressenter angelägna om att få ta del av företagets fullständiga miljöarbete. Fler och fler företag blir medvetna om att den ökade internationella handeln ställer höga krav på att företagen tar ett stort socialt ansvar. Larsson (2002) menar vidare att ökningstakten dock måste tillta ytterligare. Eftersom detta intresse finns bland företagets intressenter är det viktigt att studera miljöredovisningarnas förändring och en positiv utveckling för att kunna bilda en uppfattning om företagets miljöarbete har gått framåt.

Arbetet med att redovisa miljödata och miljöarbete har under 1990-talet utvecklats från att ha varit en ren rapportering till myndigheterna till att bli en bredare kommunikation som vänder sig till olika intressenter och målgrupper. (Miljöledningssystem)

Den ökade uppmärksamheten som riktas mot miljöfrågor idag har lett till att företagen visar en allt större öppenhet avseende sin verksamhets miljöpåverkan och hur företaget arbetar

för att minska en negativ sådan. Det största beviset på detta är att allt fler företag publicerar en miljöredovisning. (Ammenberg, 2004)

1.2 Problem

Vi anser att det föreligger ett stort intresse för företagen att förmedla sin inverkan på miljön för allmänheten. Lyckas företagen med att förmedla detta i sina miljöredovisningar? Kan man se en förändring och en positiv utveckling av företagens miljöarbete i deras miljöredovisningar? Har företagens miljöarbete blivit bättre och speglas den faktiska förändringen i deras miljöredovisningar?

1.3 Syfte

Uppsatsens syfte är att studera 11 utvalda informationskategorier¹ i miljöredovisningarna, till vem/vilka företagen riktar sig i sin miljöredovisning, om de följer nationella och/eller internationella rekommendationer och varför de miljöredovisar.

1.4 Avgränsningar

Vi har valt att studera miljöredovisningarna i en bransch som utövar stora påfrestningar på vår miljö och som många även anser är en av vår tids största miljöförstörare, nämligen sulfatmassabranschen². Vi har valt att studera branschens frivilligt publicerade miljöredovisningar från 1995 till 2003.

Företag i Sverige som måste ha tillstånd enligt miljöbalken att bedriva verksamhet är skyldiga att lämna in en miljörapport till tillsynsmyndigheten och dessa rapporter avgränsar vi oss ifrån.

¹ Informationskategorierna beskrivs under 4.2.1 Beskrivning av analysmodellen

² **Sulfatmassa**= Kemisk massa som tillverkas genom att ved kokas under högt tryck vid hög temperatur med s.k. vitlut natriumhydroxid och natriumsulfid. Sulfatmassa kallas även kraftmassa. (Billerud)

1.5 Disposition

Kapitel 2	Kapitlet behandlar uppsatsens metod i vilken det redogörs för vald teori och ansats.
Kapitel 3	Detta kapitel redogör för lagstiftning och rekommendationer, både nationella och internationella, som ställs på miljöredovisningar.
Kapitel 4	Här redogörs för agentteorin, analysmodellen, undersökningsmallen och Svante Beckmans 4N-typologi.
Kapitel 5	Här återfinns undersökningens metod, hur undersökningen går till, datainsamling och bearbetning och feltyper.
Kapitel 6	Detta kapitel innehåller diskussioner om vår hypotes och våra frågor.
Kapitel 7	Kapitlet innehåller resultaten av vår studie och det besvarar även vår hypotes och våra frågor. Det redogör även för en diskussion kring hypotesen och våra frågor.
Kapitel 8	I kapitlet redogörs för vår slutsats och för fortsatt forskning.

2. Metod

I kapitlet redogörs för uppsatsens metod och vald ansats.

2.1 Uppsatsens metod

Syftet med uppsatsen är att studera 11 utvalda informationskategorier (se not 1), i miljöredovisningarna inom sulfatmassabranschen, till vem/vilka företagen riktar sig i sin miljöredovisning, om de följer nationella och/eller internationella rekommendationer och varför de miljöredovisar. Ur redan existerande teorier och modeller har vi framställt en hypotes och ett antal frågor som vi tror kan besvara hypotesen.

Idag finns tre huvudinriktningar på vetenskapliga teorier. Dessa är kritisk teori, hermeneutik och positivism.

En kritisk teori är ett ifrågasättande av redan givna förhållanden och en hermeneutisk teori arbetar med tolkningar som inte går att bevisa. I den positivistiska teorin intar man en roll som en objektiv analytiker som tolkar de data som man har samlat in (ibid.).

Med tanke på uppsatsens syfte utgår vi ifrån en positivistisk teori med en kvantitativ och kvalitativ insamlingsmetod. Det som krävs för detta är att man tvingas göra urval samt att dessa ska vara framställda i ett bra sammanhang. Det är alltså uppsatsens syfte som avgör vad som är viktigt och den fakta som tas med i uppsatsen ska vara relevant.

Det finns två olika metoder, deduktiv och induktiv, och i denna uppsats använder vi oss av den deduktiva metoden, vilket innebär att vi utgår ifrån befintliga teorier vid insamling och tolkning av data. En risk som finns med denna metod är att vi skapar oss en felaktig bild av verkligheten utifrån de teorier och modeller som redan existerar. Detta innebär att vi riskerar att gå miste om en del information eftersom vi endast undersöker de variabler som framkommit ifrån teorier och modeller. (Saunders et al. 2003)

Om vi istället hade valt en induktiv metod hade det inneburit att vi i vår studie skapat en egen teori genom våra observationer. Detta hade lett till att vi hade kunnat överblicka problemet utifrån ett eget perspektiv istället för att, som vi nu har valt, använda oss av redan vedertagna teorier. Enligt Saunders (2003) kräver emellertid den induktiva metoden mycket tid och en omfattande empirisk undersökning för att kunna skapa en egen bild över området. (ibid.)

2.2 Kapitelsammanfattning

Syftet med vår uppsats är att studera 11 utvalda informationskategorier i miljöredovisningarna inom sulfatmassabranschen, till vem/vilka företagen riktar sig i sin miljöredovisning, om de följer nationella och/eller internationella rekommendationer och varför de miljöredovisar. Ur redan existerande teorier och modeller har vi framställt en hypotes och ett antal frågor som vi tror kan besvara hypotesen. I denna uppsats använder vi oss av den positivistiska ansatsen, vilket innebär att vi antar en roll som en objektiv analytiker och använder oss av en kvantitativ och kvalitativ insamlingsmetod. Vi använder oss även av den deduktiva metoden, vilket innebär att vi utgår ifrån befintliga teorier vid insamling och tolkning av data.

3. Lagstiftning och rekommendationer

Kapitlet redogör för vilka krav de nationella och internationella rekommendationerna ställer på miljöredovisningarna.

Vi har valt att redogöra för krav som är utfärdade av följande organisationer: länsstyrelsen, den kommunala miljö- och hälsoskyddsnämnden, krav enligt miljöbalken, årsredovisningslagen (ÅRL), bokföringsnämnden (BFN), samt några internationella rekommendationer. Detta för att visa på att det finns ett stort antal olika rekommendationer som företagen har att välja på när de framställer sin miljöredovisning.

3.1 Nationella rekommendationer

Krav från myndigheter

Länsstyrelsen och den kommunala miljö- och hälsoskyddsnämnden, med hjälp av miljöskyddslagstiftningen, var de första som aktivt ställde krav på många företag att ta miljöfrågorna på allvar. Men idag har många företag upptäckt att det även ställs krav från andra intressenter angående miljöredovisningen. Som exempel kan nämnas konsumenterna som efterfrågar miljöanpassade produkter. Det finns idag många lagar och regler för verksamheternas miljöpåverkan, och för miljöredovisningen anger lagstiftningen en miniminivå på vad som ska redovisas. (Bergström et al. 2002)

Miljörapportering enligt miljöbalken

Företag i Sverige som bedriver verksamhet och som behöver tillstånd enligt miljöbalken (1998:808) har i flera år varit skyldiga att lämna in en miljörapport till tillsynsmyndigheterna, vilka vanligtvis är länsstyrelsen eller den kommunala miljö- och hälsoskyddsnämnden. Miljörapporterna i dessa fall är anläggningsbaserade eftersom det är enskilda produktionsanläggningar som erhåller tillstånd snarare än hela företag och koncerner. Rapporterna som skickas till tillsynsmyndigheterna är offentliga handlingar och finns tillgängliga för allmänheten. Men rapporterna är komplicerade och mycket omfattande, vilket leder till att det oftast bara är tjänstemännen på tillsynsmyndigheterna som tar del av dem. (ibid.)

Miljöinformation i förvaltningsberättelsen

Sedan 1999 är företag vilka bedriver såväl verksamhet som är tillståndspliktig som anmälningspliktig skyldiga att lämna viss miljöinformation i årsredovisningens förvaltningsberättelse. Genom ett tillägg 6:1 § 3 stycket i ÅRL (1995:1554) om förvaltningsberättelsens innehåll ville regeringen att en fortsatt utveckling på miljöredovisningsområdet skulle ske, och dessutom göra miljöinformationen tillgänglig för en bredare grupp av intressenter, som t.ex. företagets ägare och långivare. (ibid.)

I paragrafen står följande:

Utöver sådan information om verksamhetens miljöpåverkan som skall lämnas enligt första och andra styckena skall bolag som bedriver verksamhet som är tillstånds- eller anmälningspliktig enligt 9 kap. 6 § miljöbalken (1998:808) lämna upplysningar i övrigt om verksamhetens påverkan på den yttre miljön.

(ÅRL 6 kap 1 § 3 st.)

I regeringens proposition står det att företag i första hand ska redogöra för sådan information som kan antas ha betydelse för bedömningen av företagets framtida utveckling, t.ex. information om verksamhetens miljörelaterade affärsrisker och affärsmöjligheter. ÅRLs hänvisning till miljöbalkens regler om anmälnings- och tillståndsplikt innebär dock att upplysningsskyldigheten endast gäller företag som bedriver sådan verksamhet i Sverige. (ibid.)

Miljöinformation enligt BFN U 98:2

BFN är en statlig myndighet som ger ut rekommendationer och vägledning för företag. Den har i ett uttalande (U98:2) lämnat en vägledning gällande tillämpningen av miljöredovisningskraven i 6:1 § ÅRL. I detta uttalande anger BFN vad som krävs för att företag ska anses skyldiga att redovisa miljöinformation i förvaltningsberättelsen. Kortfattat ska följande information finnas med enligt BFN: (Bergström et al. 2002)

-
- Vad verksamhetens tillstånds- eller anmälningsplikt avser.
 - Hur miljön påverkas av verksamheten, t ex genom utsläpp till vatten, luft eller mark, eller genom avfall och buller.
 - Om viktiga tillstånd behöver förnyas eller ändras under det kommande räkenskapsåret samt skälen för detta.
 - Man ska ta upp väsentliga förelägganden enligt miljöbalken och dessa ska även kommenteras.
 - Man ska redovisa hur beroende man är av den tillstånds- respektive anmälningspliktiga verksamheten.

3.2 Internationella rekommendationer

Andra riktlinjer för miljöredovisningen

Enligt Bergström et al. (2002) finns det idag ett stort antal internationellt publicerade riktlinjer och modeller för extern miljöredovisning. De flesta av dessa är utformade av olika intresseorganisationer som vill driva utvecklingen av miljöredovisning i olika riktningar. Det finns idag konkreta miljöredovisningsmodeller samt olika uppsättningar program och principer för hur ett hållbart företag, ur miljösynpunkt, bör bedrivas och som även omfattar krav på extern miljöredovisning. Modellerna och riktlinjerna som finns har olika karaktär och tyngden ligger på olika delar, vilket beror på att riktlinjerna är utformade av olika organisationer. Det finns några riktlinjer som har utformats av auktoritativa, internationella organisationer, som t.ex. FNs miljöorgan "United Nations Environment Program" (UNEP). På senare tid har olika organisationer och intressegrupper med stöd av FN börjat samarbeta med målet att utveckla gemensamma globala riktlinjer för miljöredovisningen. Exempel på detta är Global Reporting Initiative (GRI), Internationella Handelskammarens program (ICC), samt Sveriges Finansanalytikers Förening (SFF) som är framtaget på ett svenskt initiativ.

Miljöredovisning enligt EU-kommissionen

De senaste åren har även EU infört flera bestämmelser angående miljöfrågor. Här kan bl.a. nämnas IPPC-direktivet som finns sedan 1990-talet och Eco Management and Audit Scheme (EMAS-förordningen), den sistnämnda innehåller bl.a. bestämmelser om separata miljöredovisningar vilka behandlas nedan. (Bergström et al. 2002)

I juni 2001 publicerade EU-kommissionen en rekommendation 1495 ”om redovisning, värdering och lämnande av upplysningar när det gäller miljöaspekter i företags årsbokslut och förvaltningsberättelser”. Denna rekommendation anger bl.a. vilken miljöinformation som företag bör lämna i förvaltningsberättelsen. Kommissionen går betydligt längre än ÅRLs och BFNs uttalande. (ibid.)

Enligt kommissionens rekommendation ska följande upplysningar lämnas i företagets förvaltningsberättelser:

- Policyn och de program som företaget har antagit i miljöskyddshänseende, speciellt avseende förhindrande av nedsmutsning.
- Förbättringar som har gjorts inom miljöskyddets huvudområde.
- Hur stor del av miljöskyddsåtgärderna som beror på nuvarande lagstiftning eller är en följd av framtida krav i lagändringar till vilka stor del har antagits, har genomförts eller håller på att genomföras.
- Att man, när det är relevant, redogör för företagets miljöprestanda som t.ex. energianvändning, materialanvändning, vattenanvändning, utsläpp och bortskaffande av avfall.
- Om företaget ger ut en separat miljörapport som innehåller detaljerad och ytterligare miljöinformation kan även denna rapport omnämnas.

(ibid.)

Miljöinformation enligt EMAS

EMAS-förordningen, som på svenska översatts till EUs miljöstyrnings- och miljörevisionsordning, antogs av EUs miljöministrar i juni 1993 och tillämpas i Sverige sedan april 1995. (Piper et al. 2002)

EMAS är en frivillig certifiering och syftet med EMAS är att inspirera verksamheter att på ett organiserat och sammanhängande sätt vidareutveckla sitt miljöarbete. EMAS arbetar med utförliga program, där målen är väldefinierade och där en utvärdering av företagens viktigaste miljöförhållanden behandlas. Det innebär både interna och externa fördelar att gå med i EMAS-systemet. (ibid.)

Piper et al. (2002) anser att de interna fördelarna med EMAS är det personalengagemang som uppstår inom företaget samt de kostnadsbesparingar som företaget kan tillgodoräkna sig genom ett väl genomarbetat miljöarbete. Kostnadsbesparingarna består i ett effektivare genomförande av olika arbetsmoment, vilket leder till mindre slöseri av t.ex. användningen av råmaterial. Miljöinvesteringar kan även planeras och genomföras mer rationellt, vilket också leder till besparingar. Som externa fördelar kan nämnas marknadsfördel, vilken uppstår genom intressenternas positiva inställning till att företaget tar ansvar för sin miljöpåverkan, samt att deras miljöanseende blir bättre. En tredje extern fördel är att en EMAS-registrering förbättrar företagets relation till myndigheter.

Sedan 2001 baseras EMAS på ISO 14001-standarden. I och med föreningen av systemen är de numera helt integrerade och kan inte längre anses vara två olika standarder, utan numera två system med samma grund. Tidigare ansågs ISO 14001 vara ett verktyg för det interna miljöarbetet medan EMAS var, förutom ett internt miljöarbete, även ett externt kommunikationsmedel. Företagen kan genom EMAS och ISO 14001 informera marknaden om sitt miljöarbete på ett trovärdigt sätt. (EMAS)

EMAS är ett myndighetsinitiativ på det europeiska planet. ISO 14001 däremot är framtaget av näringslivet på ett mer globalt plan. Deras numera gemensamma mål är att tillhandahålla företag och organisationer effektiva verktyg i deras miljöarbete. (EMAS)

För att företaget ska anses ha ett modernt miljöarbete krävs det, enligt EMAS, att det ska innehålla följande:

- En utredning av de grundelement (miljöutredning, miljöpolicy, miljömål, miljöprogram m.m.) som ska ingå i miljöstyrningssystemet.
- Former för hur en miljörevision ska gå till.
- Riktlinjer för ackreditering av miljökontrollanter och en beskrivning av deras uppgifter.
- Innehållsbeskrivning av miljöredovisningen.
- Former för användning av EMAS-logotypen.

(ibid.)

För att företagen ska kunna bli EMAS-certifierade krävs följande:

- *att genomföra en miljöutredning, vilken är en inledande, heltäckande analys av de miljöförhållanden, den miljöpåverkan och det miljöarbete som är förknippat med verksamheten,*
- *att anta en miljöpolicy, vilken anger företagets övergripande mål och handlingsprinciper i fråga om miljön, vilka skall inbegripa och stämma överens med alla tillämpliga krav i miljölagstiftningen,*
- *att genomföra en utvärdering av alla betydande miljöeffekter,*
- *att ange miljömål, vilka beskriver de konkreta mål som företaget åtar sig att uppnå med sitt miljöarbete,*
- *att upprätta ett miljöprogram, vilket utgör en beskrivning av företagets insatser för att säkerställa ett ökat skydd för miljön, inklusive en beskrivning av de åtgärder som skall vidtagas eller planeras och i tillämpliga fall tidpunkten när dessa åtgärder senast skall genomföras,*
- *att etablera en organisation, vilket utgör den del av det övergripande miljöstyrningssystemet som omfattar organisationsplan, ansvarsfördelning, rutiner, arbetsmetoder och resurser för att fastställa och förverkliga miljöpolicy,*

-
- *att genomföra miljörevisioner, vilka innefattar en systematisk, dokumenterad och objektiv utvärdering av den organisation och de rutiner och arbetsmetoder som upprättats för att skydda miljön,*
 - *att engagera ledningen vid genomgång av resultaten av miljöstyrningssystemet, samt*
 - *att skriva och offentliggöra en årlig miljöredovisning som bl. a skall informera om företagets miljöpolicy, mål för ständig förbättring, miljöprogram, miljöstyrningssystemet samt resultatet av miljöarbetet.*

(EMAS)

Global Reporting Initiative

Utvecklingen av GRI började 1997 efter det att den i Boston, USA, baserade ideella organisationen Coalition for Socially Responsible Economies (CERES) reagerade på att det fanns så många olika modeller och riktlinjer för miljöredovisningen. I detta projekt finns representanter för såväl FN, forskningsinstitutioner samt ett antal multinationella företag. Tanken med GRI är att försöka ena världen kring en enda uppsättning riktlinjer för hållbarhetsredovisning. Till skillnad från andra riktlinjer och modeller är GRI ett flerpartssamarbete och är ansvarigt för de mest omfattande riktlinjerna för hållbarhetsredovisning. GRI består av tre sammanlänkande delar: miljö, ekonomi och sociala eller samhällsenliga aspekter. Detta kallas för ”triple bottom line” och är ett populärt sätt att diskutera konceptet hållbarhetsredovisning. Meningen med ”triple bottom line” – beskrivningen är att ett företag eller en organisation måste prestera mer på alla tre ”bottom lines” och inte bara i den ekonomiska dimensionen som är den vanligaste. Det är viktigt att nämna att alla tre delarna hör samman och är beroende av varandra. (Bergström et al., 2002)

Internationella handelskammarens program

Internationella Handelskammarens program, ICC, är ett initiativ från en ”non-governmental” organisation och är ett handlingsprogram som har för avsikt att ge riktlinjer för hur medlemsföretagen bör agera för att komma närmare en hållbar utveckling. Öppenhet och extern miljöredovisning ingår som viktiga punkter i programmet. ICC är det mest spridda och kända miljödokumentet i världen och har ett par tusen företag anslutna till sig. Denna anslutning beror i huvudsak på två faktorer. Dels på ICCs ställning som en välkänd internationell näringlivssammanslutning, dels på att programmet saknar kontrollmekanism för att se om de anslutande företagen följer riktlinjerna. Det sker alltså ingen kontroll över om företagen följer riktlinjerna som ICC ställer mer än från allmänheten. (ibid.)

ICC:s program för hållbar utveckling består av följande 16 punkter:

1. *Företagets prioritering*
2. *Vidgad ledarskapintegrering*
3. *Förbättringsprocess*
4. *Utbildning av anställda*
5. *Förhandsbedömning*
6. *Varor och tjänster*
7. *Kundrådgivning*
8. *Tillverkning*
9. *Forskning*
10. *Försiktighet*
11. *Entreprenörer och leverantörer*
12. *Räddningsberedskap*
13. *Teknisk spridning*
14. *Bidrag till gemensam strävan*
15. *Öppenhet*
16. *Bedömning och redovisning*

(Bergström et al. 2002 sid. 55)

3.3 Kapitelsammanfattning

Länsstyrelsen och den kommunala miljö- och hälsoskyddsnämnden, med hjälp av miljöskyddslagstiftningen, var de första som aktivt ställde krav på många företag att ta miljöfrågorna på allvar. Företag i Sverige som bedriver verksamhet och som behöver tillstånd enligt miljöbalken har i flera år varit skyldiga att lämna in en miljörapport till tillsynsmyndigheterna. Det finns idag ett stort antal internationellt publicerade riktlinjer och modeller för extern miljöredovisning. Det finns riktlinjer som har utformats av auktoritativa, internationella organisationer, t.ex. FNs miljöorgan "United Nations Environment Program" (UNEP). På senare tid har olika organisationer och intressegrupper med stöd av FN börjat samarbeta med målet att utveckla gemensamma globala riktlinjer för miljöredovisningen. Exempel på detta är Global Reporting Initiative (GRI), Internationella Handelskammarens program (ICC), samt Sveriges Finansanalytikers Förening (SFF) och EMAS-förordningen. Den sistnämnda är EUs miljöstyrnings- och miljörevisionsordning. Syftet med EMAS är att inspirera verksamheter att på ett organiserat och sammanhängande sätt vidareutveckla sitt miljöarbete.

4. Teori och modeller

Kapitlet redogör för agentteorin, analysmodellen, undersökningsmallen och Svante Beckmans 4N-typologi.

4.1 Agentteorin

Hatch (2002) menar att agentteorin uppfattar företagets styrnings- och kontrollproblem utifrån ägarens, investerarnas och externa intressenters synvinkel. Med externa intressenter menas olika miljögrupper, försäkringsbolag, långgivare och potentiella investerare. Relationen mellan principalen (ägaren) och agenten (chefen) står i centrum för teorin. Agenten ska verka utifrån principalens intresse istället för sitt eget när denne ska fatta beslut. Agentteorins huvudinriktning är att kontrollera agenternas beteende för att på så sätt säkra principalernas intressen. Problemet i teorin handlar om risken att agenter tjänar sina egna intressen framför principalens.

Problemen som uppstår mellan agent och principal löses genom kontrakt eller övervakning. Kontraktet utformas för att hantera de bådas olika intressen, principalen vill få en uppgift löst medan agenten vill ha belöning för det arbete han utför. (ibid.)

Teorins syfte är att få företagsledningen att agera enhetligt med ägarnas önskemål och där inkluderas, enligt Ljungdahl (1999), olika typer av incitament i kontraktet mellan parterna, exempelvis resultatbonus och delägarandel i företag. Just i detta sammanhang spelar resultatredovisningen och även valet av redovisningsmetod en stor roll eftersom ledningens ersättningsnivå är kopplad till det redovisade resultatet. Det finns även många kreditavtal mellan företag och långgivare som är utformade så att minimikrav ställs på t ex likviditet eller maximikrav på skuldersättningsgrad och utdelningsnivå, därför har redovisningen en viktig kontrollfunktion även i dessa typer av avtal.

När principalen löser problemet genom övervakning kan han övervaka agentens val i olika situationer så att han begränsar agerandet som ökar agentens välbefinnande på bekostnad av principalens intresse. Denna övervakning kan ske genom att agenten tvingas rapportera angående företaget och dess finansiella tillstånd. Rapporteringen ska ske till principalen. (Hatch, 2002)

I uppsatsens fortsatta framställning behandlas främst relationen mellan företagsledning (agent) och aktieägare (principal).

4.2 Analysmodellen

Analysmodellen baseras i stor utsträckning på en rekommendation från FN kommissionen för transnationella företag avseende lämplig miljöinformation i årsredovisningarna. Den består av totalt 11 kategorier av miljöinformation som förväntas förekomma i de svenska företagens miljöredovisningar. Analysmodellen används för att klassificera miljöredovisningen i termer av förekomst eller avsaknad av respektive informationskategori. (Ljungdahl, 1999)

4.2.1 Beskrivning av analysmodellen

1. Miljöpolicy

Under denna punkt efterfrågar man företagets miljöpolicy, vilken utgör grunden för det miljöarbete som bedrivs. Företaget bör redovisa hela eller delar av sin policy. Endast en upplysning om att det existerar en miljöpolicy uppfyller inte kraven på information. Om företaget lämnar information om att de exempelvis har anslutit sig till något externt handlingsprogram kan det likställas med antagandet av en miljöpolicy. (ibid.)

2. Miljömålsättningar

Under miljömålsättningar ska det finnas preciseringar av miljöpolicy, målsättningar och även uppgifter om konkreta handlingsprogram. Exempel på ett sådant kan vara ett mål om att minska utsläppsmängden av miljöfarligt avfall. För externa intressenter gör sådana mål det möjligt att följa upp företagets miljöarbete. (ibid.)

3. Miljöpåverkan – Process

I denna punkt ska information om eventuella framsteg inom forskning som kan minska framtida tillverkningsprocessers miljöpåverkan finnas med. Informationen under miljöpåverkan har avsiktligt gjorts väldigt bred då det finns ett flertal miljörelaterade synvinklar av tillverkningsprocessen som man kan redovisa beroende på vilket företag som undersöks. Exempel på vad som ska finnas med kan vara redovisning av utsläppsminskningar, avfallshantering, eller dylikt. (ibid.)

4. Miljöpåverkan - Produkter

I FN-rekommendationen finns det ingen riktig motsvarighet till Miljöpåverkan – Produkter, men det förekommer ofta i praxis. Här ska finnas med information om minskad miljöbelastning som en följd av att tillverkningsprocessen förbättras. Miljöpåverkan - Produkter ska även innehålla uppgifter om affärsmöjligheter som nyutvecklade miljövänliga produkter har bidragit med. Här kan också redovisas produkter som hjälper kunderna med deras miljöproblem. (ibid.)

5. Miljöorganisation

I denna punkt ska företagen ha redovisat information om den interna miljöorganisationen, hur miljöarbetet organiserats och utförts. Här ska man redogöra för miljöledningssystem, miljöutbildningar för de anställda, eller om man har inrättat någon egen organisation för att hantera miljöfrågorna. Denna information ska kunna hjälpa externa intressenter att få en bild av om företaget är förberett inför kommande miljöproblem. Denna aspekt finns inte med i FNs rekommendationer. (ibid.)

6. Miljörevisioner

Här ska det finnas information om genomförda eller kommande miljörevisioner och företaget kan även redovisa någon form av resultatredovisning eller uppföljningsarbete som är tänkt att göras utifrån revisionen. Det som likställs med miljörevision är "kartläggningar" eller "inspektioner" av verksamheten där syftet är att kontrollera verksamhetens miljöberedskap. Miljörevision finns inte med i FNs rekommendationer. (ibid.)

7. Miljömyndigheter

Under denna rubrik kan företagen ta upp de kontakter som de har med miljömyndigheter, exempelvis information om kommande miljölagstiftningar, pågående miljötvister, skadeståndsprocesser eller olika former om beslutande om gränsvärden angående utsläpp. FN efterlyser miljöåtgärder som genomförs till följd av myndighetsbeslut samt pågående miljötvister vilket denna punkt ska uppfylla. (ibid.)

8. Miljöincidenter

Här ska företaget redogöra för de incidenter som har inträffat under det gångna året, t.ex. överskridande av gränsvärden eller allvarigare miljöolyckor som företaget har varit delaktigt i. Denna information är av negativ karaktär för företaget, men med denna punkt kan man som utomstående bedöma företagets trovärdighet och ärlighet gentemot sina intressenter. Det är viktigt att företaget även informerar om det inte har skett någon allvarlig miljöincident, vilket kan räcka som exempel på redovisning under denna punkt. (ibid.)

9. Miljöinvesteringar

I FN-rekommendationen krävs en kvantitativ redovisning eller uppskattning av det investeringsbelopp som företaget kommer att behöva för att minska sina miljöutsläpp. Under miljöinvesteringar vill man även ha information om genomförda och/eller planerade investeringar. Denna punkt är mer inriktad på de ekonomiska konsekvenserna av företagets miljöarbete och används främst av de finansiella intressenterna. (ibid.)

10. Miljökostnader

Under denna punkt ska det informeras angående årets kostnader som har uppstått i samband med miljöarbetet. Exempel på vad det kan omfatta är miljöavgifter, miljöskatter till premier för miljöförsäkringar samt årets kostnader för drift och kapital avseende tidigare års miljöinvesteringar. Företaget ska redovisa en sammanställning över de totala miljökostnaderna under året. FN-rekommendationen kräver även att företagen redogör för enskilda kostnadsslag och vad olika typer av miljöaktiviteter har kostat under året. Informationen ska verka till att man ska få en uppfattning av miljöarbetets löpande belastning på företagets ekonomi. (ibid.)

11. Miljöskulder

Miljöskulder används i detta sammanhang som beteckning för de framtida utgifter som kan komma att drabba företaget till följd av exempelvis miljöskador där företaget ses som ansvarigt. Det behöver inte enbart begränsas till miljöskador utan begreppet kan även omfatta andra situationer där myndigheter ställt krav på företaget att miljöanpassa verksamheten i något avseende. (ibid.)

<i>Informationskategori</i>	<i>Indikatorer</i>
<i>Miljöpolicy</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Redovisning av hela eller delar av miljöpolicy, eller anslutning till externt miljöprogram, t ex ICC.
<i>Miljömålsättningar</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Ett eller flera konkreta mål, klart avgränsade i tid och omfattning, t ex att införa miljösystem i hela koncernen före 1999.
<i>Miljöpåverkan – Process</i>	<p>Flera olika möjligheter, t ex uppgifter om:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Använda resurser i tillverkningsprocessen (input); • Hantering av utsläpp, avfall och biprodukter (output); • Införande av ny miljöteknik och konsekvenser av detta (process).
<i>Miljöpåverkan – Produkt</i>	<p>Flera olika möjligheter, t ex uppgifter om:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Förändringar i sortiment eller konstruktion av miljöpåverkande produkter; • Utveckling av "miljöprodukter" som avhjälper kunders miljöproblem.
<i>Miljöorganisation</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Organisation av miljöarbetet, bl. a information om miljölednings- system, utbildning av anställda, ansvarsfördelning etc.
<i>Miljörevisioner</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Genomförda eller planerade revisioner av miljöpåverkan och miljöarbete, gärna med resultatredovisning.
<i>Miljömyndigheter</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Uppgifter om myndighetsdirektiv, miljölagstiftning, koncessions- förhandlingar, rättsliga åtgärder vidtagna av myndigheter etc.
<i>Miljöincidenter</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Uppgifter om miljörelaterade olyckor eller konstaterande att inga sådana incidenter har inträffat.
<i>Miljöinvesteringar</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Belopp som investeras i miljöutrustning och –åtgärder, t ex ny reningsutrustning eller miljöanpassad teknik.
<i>Miljökostnader</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Uppgifter om vad miljöarbetet kostat under året, gärna fördelat av olika typer av åtgärder samt totalt för företaget/koncernen.
<i>Miljöskulder</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Miljörelaterade framtida utgifter till följd av potentiella eller konstaterade miljöskador eller miljöanpassningsbehov etc.

Fig. 1 Analysmodellen med exempel på indikatorer. Hämtad ur Ljungdahl, 1999 sid. 58

4.3 Undersökningsmall

Det är problematiskt att framställa en miljöredovisning som ska tillfredställa samtliga intressenters önskemål. Därför har det på senare år vuxit fram en trend inom extern miljöredovisning där företagen publicerar olika typer av redovisningshandlingar som är avsedda för att tillgodose olika intressentgrupper. (Bergström et al., 2002)

En undersökning som genomfördes av Naturvårdsverket (2000) och FNs miljöorgan, UNEP, tillsammans med den engelska konsultbyrån SustainAbility Ltd visade vem svenska börsföretag tenderade att vända sig till när de utformade sina miljöredovisningar. 1993 blev resultatet att företagen i första hand vände sig till anställda, närboende och aktieägare. Tre år senare hade industrikunderna ersatt aktieägarna som en av de viktigaste målgrupperna. Vi vill med hjälp av undersökningsmallen ta reda på om detta även stämmer in på de företag som vi har valt att studera. (ibid.)

<i>Undersökningsmall</i>		
<i>Dokument</i>	<i>Producent</i>	<i>Målgrupp/användare</i>
<i>Miljörapporter enligt miljöbalken</i>	<i>Alla tillståndspliktiga verksamheter enligt miljöbalken</i>	<i>Tillsynsmyndigheter (allmänheten)</i>
<i>EMAS- redovisning</i>	<i>Alla EMAS registrerade verksamheter</i>	<i>Närboende, lokalt, anställda, kunder</i>
<i>Miljöredovisning (Separat)</i>	<i>Vissa större företag och organisationer (främst börsföretag)</i>	<i>Kunder, anställda, opinionsbildare, media</i>
<i>Miljöinformation i årsredovisningen</i>	<i>Vissa större företag, samt alla tillstånds- eller anmälningspliktiga verksamheter enligt miljöbalken</i>	<i>Aktieägare, långivare, större kunder (läsare av årsredovisningen)</i>

Fig. 2 Undersökningsmall Bergström et al. 2002 sid. 26

Av undersökningsmallen kan utläsas att de företag som endast vänder sig till tillsynsmyndigheterna följer miljöskyddslagstiftningens regler när de framställer sina rapporter. De företag som publicerar miljöredovisningar enligt EMAS vänder sig främst till närboende, de lokala intressenterna, anställda och kunder. Vissa större företag framställer separata miljöredovisningar och dessa vänder sig då oftast till kunder, anställda, aktieägare etc. De företag som väljer att miljöinformationen ska ingå som en del i årsredovisningen vänder sig oftast till aktieägarna, långivarna samt till större kunder. (ibid.)

4.4 Svante Beckmans 4N-typologi

Svante Beckmans 4N-typologi ska hjälpa oss att utreda varför företaget miljöredovisar. Beckmans typologi utgår från Edward Gibbons ”Det romerska rikets uppgång och fall”.

Beckman (1997) menar att det vi gör alltid kan motiveras utifrån följande punkter:

- Det *nöje* som aktiviteten innebär
- Den *nytta* som handlingen åstadkommer
- De *normer* man tror sig vara tvungen att följa
- Det som *nöden* kräver

Bergström et al. (2002) menar att *nöje* och *nytta* är drivkrafter som motiveras internt inom företaget, t.ex. sådana motiv som passar in i företagets affärsidé, medan *nöd* och *norm* är sådana sätt som motiveras utifrån, t.ex. påverkan från någon annan intressents krav. Dessa är motiv som har ett egenvärde. Det behöver inte, i dessa fall, finnas motiv utan handlingen ses som självklar, t.ex. att man väljer att göra något trevligt eller att man pratar om kompetens som en viktig faktor i kunskapsföretag. *Nytta* och *nöd* är motiv där de olika argumenten vilar på konsekvenser av handlandet, t.ex. följer de regler lagen kräver så att man inte gör sig skyldig till något brott.

De olika motiven för att miljöredovisa kan man sortera upp utifrån denna bild:

	<i>Motiv primärt inifrån företaget</i>		
<i>Motiv vilande på en idé om ett egenvärde</i>	Nöje	Nytta	<i>Motiv vilande på konsekvenser</i>
	Norm	Nöd	
	<i>Motiv primärt utifrån företaget</i>		

Fig. 3 4N-typologi Bergström et al. 2002 sid. 29

Nöjesmotivet

Det är viktigt att definiera vad som menas med *nöje*. Det motiv som grundas med *nöje* är det motiv som i miljöredovisningen i sig har ett egenvärde och att det ”känns rätt”. Ljungdahl (1999) nämner en studie som är hämtad ur Catasús et al. (1997) i vilken miljöchefernas syn på miljöarbetet har utretts. Resultatet i denna studie visar att det är viktigt att VDn tar ordet miljö i sin mun. Studien visar även att VDn ska vara road av frågan, d.v.s. det är oerhört viktigt att VDn engagerar sig i miljöredovisningen, detta kan han visa genom att göra ett uttalande i miljöredovisningen. Det är viktigt att företaget satsar på miljön och att detta visas med en miljöredovisning som motsvarar den finansiella redovisningen i kvalitet.

Nyttomotivet

Bergström et al. (2002) menar att det grundläggande och allmänt accepterade motivet för att driva företag är att de ska vara lönsamma. Den klassiska resultatformeln säger följande:

Resultat= intäkter per styck * volym- rörliga kostnader per styck * volym- fasta kostnader.

Som man ser ovan påverkas intäktssidan av det pris företaget kan ta ut och den volym som företaget säljer. Om företaget med hjälp av bl.a. miljöredovisningen kan visa att de satsar på miljön kan de möjligtvis ta ut ett högre pris för varan eller tjänsten, miljömärkta varor kostar i allmänhet mer. Det finns företag som måste satsa på miljöfrågor för att vara konkurrensförmåga i framtiden. Företagen måste alltså sköta miljöfrågorna och även presentera dem väl för att kunna öka framtida försäljningsvolymerna. (ibid.)

På kostnadssidan nämner Bergström et al. (2002) att företaget måste göra sina kostnader synliga innan de kan sänkas. Miljökostnader redovisas bl.a. som råvaruförbrukning i resultaträkningen. Denna kostnad beror inte endast på volymen som används utan även på priset på råvaran som används. *Nyttomotivet* verkar för företagets överlevnad.

Det är viktigt att nämna att det blir vanligare att företag som satsar på att ha en miljöprofil själva väljer leverantörer med miljöprofil. (ibid.)

Normmotivet

Enligt Beckman (1997) grundar sig *normmotivet* på internaliserade varor, d.v.s. sådant som vi gör med självklarhet eller kanske till och med i "vanans makt". Det förekommer i affärssammanhang två olika typer av *normmotiv* för att miljöredovisa, det medvetna och det omedvetna.

Bergström et al. (2002) menar att företag kan göra det medvetna eller omedvetna valet att miljöredovisa. Det medvetna valet att miljöredovisa handlar om en idé om den organisatoriska hjälten och mycket av den affärlitteratur som publiceras genomsyras av "hjältesagor" där framgångshistorier berättas. Det omedvetna valet att miljöredovisa är inte särskilt påtagligt; miljöredovisningar kan säkert komma att bli något som, likt en tandborstning, inte kommer att behöva motiveras, de kommer att bli en självklar handling, en plikt. Det omedvetna valet ligger i gränslandet mellan praxis och lag. Miljöredovisningarna är ännu inte en omedveten handling, vilket kan utläsas av miljöredovisningarna där det står motiv till varför de är framtagna. Som ett exempel kan man nämna produkt- och marknadsredovisning i årsredovisningen där det inte förekommer något motiv för denna sorts redovisning.

Nödmotivet

Ett annat motiv till att miljöredovisa är att företaget känner sig tvungen. Detta kan bero på lagstiftning eller normer från viktiga intressenter. Det grundläggande för *nödmotivet* är att om man inte miljöredovisar kan det innebära kännbara konsekvenser för företaget t.ex. missad certifiering, missade ordrar, negativ uppmärksamhet i media, problem med finansärer och andra intressenter. *Nödmotivet* är ett typiskt motiv på exempel de rapporter som skickas in till myndigheterna. *Nödmotivet* innebär att flera organisationer miljöredovisar utan att de själva står för initiativet. (ibid.)

4.4.1 Bedömning av 4N-motiven

Naturligtvis är dessa fyra motiv endast några exempel på varför företagen väljer att miljöredovisa och självklart finns det fler skäl till rapporteringen. Företagen väljer själva hur de vill formulera sina motiv efter vad som är rimligt för branschen. De fyra rutorna i modellen speglar endast vad företagen anser är det viktigaste motivet att presentera i sin miljöredovisning. (ibid.)

Bergström et al. (2002) menar att när företagsledningen ser miljöfrågorna som strategiska, och kanske till och med personliga, dominerar *nytta* och *nöje* som argument för att miljöredovisa, medan i de företag där miljöfrågan är en expertfråga och skild från affärerna dominerar *nöd*- och *norm*argument.

4.5 Kapitelsammanfattning

Agentteorin uppfattar företagets styrnings och kontrollproblem utifrån ägarens, investerarnas och externa intressenters synvinkel. Med externa intressenter menas olika miljögrupper, försäkringsbolag, långgivare och potentiella investerare. Problemet i teorin handlar om risken att agenter tjänar sina egna intressen framför principalens. Problemen som uppstår mellan agent och principal löses genom kontrakt eller övervakning.

Analysmodellen baseras i stor utsträckning på en rekommendation från FN kommissionen för transnationella företag avseende lämplig miljöinformation i årsredovisningarna. Modellen används för att klassificera miljöredovisningen i termer av förekomst eller avsaknad av respektive informationskategori.

Det är problematiskt att framställa en miljöredovisning som ska tillfredsställa samtliga intressenter. Vi ska med hjälp av undersökningsmallen ta reda på till vem eller vilka företagen redovisar samt om de följer nationella och/eller internationella rekommendationer.

Svante Beckmans 4N-typologi kommer att användas för att ta reda på varför företagen miljöredovisar, mer specifikt om företagen miljöredovisar för nöjet, nyttan, normen eller för nödens skull.

5. Empiri

Kapitlet redogör för undersökningens metod, hur undersökningen går till, datainsamling och bearbetning, urval, operationalisering och feltyper.

5.1 Undersökningens metod

Målet med uppsatsen är att studera 11 utvalda informationskategorier i miljöredovisningarna inom sulfatmassabranschen, till vem/vilka företagen riktar sig i sin miljöredovisning, om de följer nationella och/eller internationella rekommendationer och varför de miljöredovisar. För att kunna genomföra denna studie har vi tagit del av miljöredovisningar som företagen frivilligt publicerat under perioden 1995-2003.

5.2 Hur undersökningen går till

I analysmodellen redogörs det för olika indikatorer för att identifiera miljöredovisning som tillhör en viss informationskategori. Det innebär att den miljöinformation som redovisas i de utvalda företagen inom sulfatmassabranschens miljöredovisningar identifieras och klassificeras med hjälp av modellen. Detta kommer att hjälpa oss att få en uppfattning om vilken typ av information som redovisas av respektive företag och totalt för vårt urval. Varje miljöredovisning läses sida för sida och när den informationskategori som vi letar efter dyker upp görs en notering. (Ljungdahl, 1999)

5.3 Datainsamling och bearbetning

Saunders et al. (2003) menar att miljöredovisningar är en form av dokumenterad sekundärdata som anställda på företaget sammanställt och som sedan forskaren använder sig av. Problemet med sekundärdata är att få tillträde till dem. I vår studie valde vi att skicka e-mail till företagen inom sulfatmassabranschen och bad om att få ta del av deras miljöredovisningar från 1995-2003. E-mailen följdes sedan upp av telefonsamtal. Vi fann att det i Sverige fanns 14 företag som var verksamma inom sulfatmassabranschen.

5.3.1 Urval

De företag som urvalet baseras på är: Stora Enso AB, SCA AB, Södra Cell AB och Rottneros AB. I Stora Enso AB ingår både Stora Enso Nymölla AB och Stora Enso Pulp AB och i Rottneros AB ingår både Utansjö Bruk AB och Vallviks Bruk AB.

Anledningarna till att de övriga företagen inte är med i urvalet är följande:

Billerud Karlsborg AB: Företaget har sänt oss miljöredovisningar, men endast för sex år.

Från följande företag har inte mottagits några miljöredovisningar: Bäckhammars Bruk AB, Domsjö Fabriker AB, Iggesund Paperboard AB, Intercellulosa AB, Nordic Paper Seffle AB, Smurfit Munksjö Aspa Bruk AB.

M-Real Sverige AB: Vi har endast mottagit de rapporter som företaget har skickat till tillsynsmyndigheten.

Miljöredovisningarna har vi använt för att utreda vår hypotes och för att besvara våra frågor. Utifrån redan framställda teorier och modeller har vi sammanställt materialet i dessa. I vår studie prövades hypotesen och varje fråga var för sig under perioden 1995-2003.

5.3.2 Operationalisering

Det Eriksson och Wiedersheim-Paul (2001) menar med operationalisering är sammankopplingen mellan teori och empiri. De två viktiga begreppen är validitet och reliabilitet. Dessa två begrepp minskar möjligheten till fel i studien. Det viktigaste kravet på ett mätinstrument är validitet, vilket innebär att slutsatserna ska hänga samman med vad som framkommit i undersökningen. Om man inte mäter det man i undersökningen avser att mäta spelar det ingen roll om mätningen är korrekt utförd.

I vår studie skulle ett mätfel kunna vara att företagen i sina miljöredovisningar framställer informationen som bättre än vad den egentligen är. Ett exempel på detta kan vara att företagen helt eller delvis utesluter hela sanningen vid en miljöincident.

Reliabilitet innebär att man ska kunna göra om samma undersökning och därmed få fram samma resultat. Eftersom andra undersökare kan använda sig av alternativa metoder är sannolikheten stor att studien kan komma att tolkas på ett annat sätt. (Eriksson et al. 2001)

När vi använder oss av Svante Beckmans 4N-typologi följer vi upp motiv vilka kan tolkas olika pga. varje människas synsätt. Detta skulle kunna äventyra reliabiliteten i vår uppsats.

5.4 Feltyper

De feltyper som kan förekomma i vår studie är urvalsfel, bortfall och mätfel, vilka kommer att behandlas nedan.

5.4.1 Urvalsfel

Då den studerade totalmarknaden består av endast 14 företag av vilka några är dotterbolag, anser vi att det inte räcker med de fyra observerade företagen för att dra säkra slutsatser, däremot kan man se tendenser. För att kunna dra en säker slutsats av resultatet hade det därför varit önskvärt med fler respondenter. Om man dessutom vill dra slutsatser om miljöredovisningar inom andra branscher och även argumentera för eller emot en eventuell lagstiftning så bör en utökning av populationen ske så att studien omfattar även andra branscher.

5.4.2 Bortfall

Inom sulfatmassabranschen finns det företag som endast redovisar till tillsynsmyndigheter vilket innebär att de inte finns med i vår studie. Dessutom fick vi inte heller svar ifrån sex av de tillfrågade företagen. Vid kontakt med företagen uttryckte t.ex. ett företag att det skulle ta för lång tid att kopiera upp informationen för så många år och ett annat svarade att då de ingick i en koncern publicerade de ingen egen miljöredovisning.

5.4.3 Mätfel

Ett mätfel kan vara att företagen visar en mer positiv bild av verksamheten än vad som egentligen är fallet. Ett annat kan vara att olika människor tolkar information olika vilket kan leda till att samma information uppfattas olika av olika personer.

5.5 Kapitelsammanfattning

Målet med uppsatsen är att studera 11 utvalda informationskategorier i miljöredovisningarna inom sulfatmassabranschen, till vem/vilka företagen riktar sig i sin miljöredovisning, om de följer nationella och/eller internationella rekommendationer och varför de miljöredovisar. För att kunna genomföra denna studie har vi tagit del av miljöredovisningar som företagen frivilligt publicerat under perioden 1995-2003. Det innebär att den miljöinformation som redovisas i de utvalda företagen inom sulfatmassabranschens miljöredovisningar identifieras och klassificeras med hjälp av olika modeller.

Operationalisering är sammankopplingen mellan teori och empiri. De feltyper som kan förekomma i vår studie är urvalsfel, bortfall och mätfel.

De företag som urvalet baseras på är Stora Enso AB, SCA AB, Södra Cell AB och Rottneros AB.

6. Hypotes och frågor

I kapitlet redogörs för vår hypotes och för våra frågor.

6.1 Hypotes

Hypotes: Har det skett en förändring av miljöinformationen som företag inom sulfatmassabranschen redovisade under perioden 1995- 2003 utvecklats så att den har blivit mer informativ?

Hypotesen kommer att utredas med hjälp av de sekundärdata som vi har erhållit från företagen i form av företagens publicerade miljöredovisningar. När vi utreder problemet kommer vi att använda oss av analysmodellens informationskategorier. Med hjälp av analysmodellen kommer vi att få fram förekomster av informationskategorier som förekommer i de olika företagen. Hypotesen kommer även att belysas utifrån agentteorin.

6.2 Frågor som ska besvaras av undersökningsmallen

Till vem/vilka företagen riktar sig i sin miljöredovisning?

Frågan ska besvara till vem/vilka företagen riktar sig till i sin miljöredovisning. Vi ska därefter jämföra vårt resultat med resultatet från undersökningen som Naturvårdsverket m.fl. genomförde 1993.

Följer företag nationella och/eller internationella rekommendationer?

Denna fråga ska besvara vilka rekommendationer företagen inom sulfatmassabranschen tenderar att välja, därefter kommer vi att utreda om företagen väljer att följa nationella och/eller internationella rekommendationer.

6.3 Fråga som ska besvaras av Svante Beckmans 4N-typologi

Varför miljöredovisar företagen?

Det finns idag olika anledningar till att företagen ger ut miljöinformation, oftast kan det vara för att företagen tjänar på att visa allmänheten att deras produkter är miljövänliga samt att organisationen tar sitt miljöansvar. Bergström et al. (2002) anser att *nöje* och *nytta* är viktiga grunder till att företagen ger ut miljöinformation men samtidigt finns det ett tvång från lagstiftningen som också ställer krav. Denna fråga kommer vidare att studeras utifrån Svante Beckmans 4N-typologi.

6.4 Kapitelsammanfattning

Vår hypotes kommer i huvudsak att besvaras med hjälp av analysmodellen och agentteori. Frågorna om till vem/vilka företagen riktar sig i sin miljöredovisning och om företagen följer nationella och/eller internationella rekommendationer kommer att besvaras med hjälp av undersökningsmallen. Svante Beckmans 4N-typologi kommer att besvara varför företagen miljöredovisar. Resultatet av dessa frågor, tillsammans med analysmodellens 11 informationskategorier och agentteorin, ska hjälpa oss att förkasta eller anta vår hypotes.

7. Resultat och analys

Kapitlet innehåller resultaten av vår studie och det besvarar även vår hypotes och våra frågor. Det redogör även för en diskussion kring hypotesen och våra frågor.

7.1 Resultat av analysmodellen

Miljöpolicy och miljömålsättningar

Enligt den undersökningsmodell som vi har använt oss av krävs det att man i miljöpolicyn redogör för grunden för det miljöarbetet som företaget bedriver. I målsättningarna däremot krävs det konkreta mål som är klart avgränsade i tid.

Av bilaga 1 framgår att miljöpolicy och miljömålsättningar är vanligt förekommande informationskategorier. För åren 1995-2003 redogör samtliga företag för miljöpolicy. Miljömålsättningar redovisas av samtliga företag utom Rottneros AB som endast redovisar 1997.

När det gäller redovisningen av miljöpolicy är tendensen att företagen kopierar första årets policy och fortsätter med denna de följande åren. Södra Cell AB redovisar en naturvårdspolicy i samband med miljöpolicy 2000 och från 2001 sker en förändring som tyder på att företagen har ägnat mer tid på utformandet av miljöpolicy. SCA AB redovisar 2001, förutom sin miljöpolicy, även en hållbarhetspolicy.

När vi studerade informationskategorin miljömålsättningar fann vi att företagen i allmänhet redovisade målsättningarna i den löpande texten fram t.o.m. 2000. Därefter får målsättningarna egna rubriker och ibland även underrubriker som t.ex. i Södra Cell ABs fall som har med koncernmål, personalmål och affärsutvecklingsmål. När vi studerade informationskategorierna miljöpolicy och miljömålsättningar anser vi att företagen har ett problem med gränsdragningen om vad som är policy och vad som är målsättningar.

Miljöpåverkan processer och produkter

För att företagen ska kunna uppfylla dessa informationskategorier krävs det att de bl.a. redovisar tillverkningsprocesser, utsläpp i siffror, ny teknik samt utveckling av miljöprodukter. Då företagen måste transportera virket till bruken har vi även tagit hänsyn till den information som företagen lämnar angående transportererna.

Samtliga företag redovisade information om processens miljöpåverkan under alla år. 1995, 1997 och 1998 redovisade samtliga företag för sina produkters miljöpåverkan. De övriga åren redovisade inte Rottneros AB denna informationskategori.

I vår studie fann vi att företagen flitigt redovisar processens miljöpåverkan samt utsläppen som företagen bidrar till. Under vissa år fann vi även information om hur mycket företagen släppte ut jämfört med vad de hade tillstånd att släppa ut.

Företagen SCA AB, Stora Enso AB och Södra Cell AB ger likartad information om processens miljöpåverkan. Under åren 1995-1998 redogör de för denna del i form av ett kretslopp där även miljöpåverkan tydligt redovisas. Under perioden 1999-2001 uppfattade vi det som att företagen minskar miljöinformationen, bortsatt från utsläpp i siffror, vars information är konstant. 2002-2003 ökar informationen igen, fast företagen redovisar inte längre informationen i form av kretsloppsmodellen. Rottneros AB redogör för informationen i väldigt kortfattad form, medan utsläpp i siffror är jämförbar med de övriga företagen.

Avseende miljöpåverkan – produkt redogör företagen endast kortfattat för informationen.

Miljöorganisation och miljörevision

De indikatorer vi har tittat på när det gäller miljöorganisation är hur företaget organiserar miljöarbetet, information om miljöledningssystem, om företaget redogör för utbildning till de anställda samt hur ansvarsfördelningen ser ut inom företagen. När det gäller miljöorganisation tittade vi på genomförda och planerade revisioner av miljöpåverkan och miljöarbetet. Vi tittade även på om företaget gav någon form av resultatredovisning.

Stora Enso AB och Södra Cell AB redogör för miljöorganisationen för samtliga år. SCA AB redogör fr.o.m. 1998 medan Rottneros AB redogör från 1995 till 1999. För informationskategorin ”miljörevision” redovisar samtliga företag för hela den studerade perioden.

Rottneros AB, vars miljöredovisning ingår i årsredovisningen, redogör endast sparsamt med informationen om miljöorganisationen samt om utbildning till de anställda. Vi fann dock ingen information om miljöledningssystem.

SCA AB har genomgående en liten intern revision och kompletterar denna med en extern revision under åren 1995, 1999-2003. Södra Cell AB genomför inga externa revisioner, men vartannat år, med början 1997, genomför de stora interna revisioner. Stora Enso AB genomför externa revisioner från 1997- 2002 och de genomför interna revisionerna 2002-2003. Rottneros AB utför interna granskningar i liten omfattning för samtliga år.

Miljömyndigheter och miljöincidenter

Enligt Ljungdahl (1999) kan kontakten med miljömyndigheter och redovisning av miljöincidenter uppfattas som negativt när informationen når intressenterna. Därför kan detta leda till att företagen är sparsamma vid utgivningen av sådan information. Företag som tar hänsyn till denna information kan uppfattas som ärliga och trovärdiga av mottagarna. Vi har under denna rubrik tittat på olika slags tillbud, allt från personalolyckor till återställande av metalläckage.

I vår studie fann vi att SCA AB redogjorde för information angående miljömyndigheter under åren 1995, 2000 och 2001. Södra Cell AB redovisade denna information under 1995, 1998, 2002 och 2003. Rottneros AB redovisade informationen under 1998, 2000 och 2001. Stora Enso AB redogjorde inte för informationskategorin under något av åren.

Stora Enso AB och Södra Cell AB är de företagen som redovisar miljöincidenter mest frekvent. SCA AB redovisar inte informationskategorin lika ofta och Rottneros AB redogör endast för kategorin under 2002.

I vår studie fann vi att företagen sällan redovisar den kontakt som de har haft med berörd myndighet samt redogör frekvent för gällande lagstiftning. SCA AB är det företag som redovisar mest information. De har även med information om att de följer internationella miljökonventioner (Rio-konventionen). De involverar även externa miljöintressenter i sina miljöredovisningar samt redogör för lagstiftning och direktiv. Stora Enso AB var det enda företaget som bara hade en dialog med intressenter i vilken de tog upp olika synpunkter som kan tolkas tillhöra denna kategori. Vi har dock gjort tolkningen att den inte hör hit eftersom den inte är direkt kopplad till myndigheter. Rottneros AB redogör inte för informationen mer än år 2002, då de har med att det inte har inträffat någon incident. Detta kan tolkas positivt eftersom företaget då kan tolkas som trovärdigare. Informationen om miljöincidenter är inte så omfattande som man skulle kunna önska.

Miljöinvesteringar, miljökostnader och miljöskulder

Under denna kategori anser Ljungdahl (1999) att företagen ska redogöra för de miljöinvesteringar som de har haft under åren samt vad investeringarna har kostat. Informationskategorin miljökostnader ska innefatta alla kostnader företagen har haft för t.ex. miljömärka produkter. Inom miljöskulder ryms de skulder företaget har tagit på sig p.g.a. olika miljöolyckor.

Stora Enso AB och Södra Cell AB redogör för miljöinvesteringar samtliga år. Rottneros AB redogör för kategorin under 1995, 1996, 1998, 2000 och 2001. SCA AB redovisar för informationen under 1995, 2000 och 2003.

Stora Enso AB och Södra Cell AB redovisar kategorin miljökostnader under alla år. SCA AB redogör för kategorin 1999 och 2000, Rottneros AB endast 1996.

Det enda företag som redovisar sina miljöskulder är Rottneros AB och då endast under åren 1996 och 1997.

Stora Enso AB redogör med mycket information avseende sina investeringar och under perioden 1995-2001 redovisar de även för respektive bruk. Södra Cell AB och Rottneros AB redovisar även information om genomförda och framtida investeringar för alla berörda år fast inte i lika stor omfattning som Stora Enso AB.

Samtliga företag redovisade för sina miljökostnader någon gång under den undersökta perioden. När det gäller miljökostnader redogör Stora Enso AB och Södra Cell AB för samtliga kostnader i samband med investeringarna under åren 1995-2003. Medan SCA AB endast redogör för sina kostnader i en miljökostnadsanalys under perioden 1999-2000. Företagen för några år en diskussion om ämnet men de nämner inga summor eller direkta mål. Vi bedömer att det är endast Rottneros AB som har konkreta miljöskulder redovisade under 1996-1997.

7.2 Resultat av undersökningsmallen

Till vem/vilka företagen riktar sig i sin miljöinformation?

Eftersom SCA AB är registrerat enligt EMAS redovisar de följaktligen efter detta samtidigt som företaget anger i sin inledning att de strävar efter att miljöinformationen ska vara öppen och fri för alla människor som önskar ta del av den. Detta kan betyda att företaget gärna vill vända sig till allmänheten.

Under 2002 anger SCA AB att deras rapport vänder sig till lagstiftare, både i Sverige och på EU-nivå. Men företaget följer dock fortfarande EMAS-redovisningen och därför har vi också bedömt den tillhöra denna.

Stora Enso AB redovisar genomgående enligt EMAS-systemet.

Både SCA AB och Stora Enso AB ger ut separata miljöredovisningar vilket tyder på att de även vänder sig till aktieägare, opinionsbildare och media. Enligt undersökningsmallen vänder sig både SCA AB och Stora Enso AB till närboende, lokalt anställda och kunder.

Södra Cell AB redovisar från 1995-2001 enligt EMAS och har även då separata miljöredovisningar och de vänder sig då till opinionsbildare och media. Från och med 2002 ingår dock miljöredovisningen i årsredovisningen. Enligt mallen vänder sig då företaget i första hand till aktieägare, långivare och till större kunder.

Rottneros AB redovisar samtliga år sin miljöredovisning i årsredovisningen, vilket tyder på att även de i första hand vänder sig till aktieägare, långgivare och större kunder.

Följer företag nationella och/eller internationella rekommendationer?

Med hjälp av undersökningsmallen kom vi fram till att samtliga företag, utom Rottneros AB, redovisar enligt EMAS. Därigenom får man fastställa att företagen även följer internationella rekommendationer.

Eftersom företagen numera följer både nationella och internationella rekommendationer tolkar vi det som att förändringen även på detta område har gått framåt.

7.3 Resultat av Svante Beckmans 4N-typologi

Nöje

Efter att ha studerat miljöredovisningarna har vi kommit fram till att vi inte anser att företagen inom sulfatmassabranschen miljöredovisar för *nöjes* skull. Visserligen engagerar sig VDn i de flesta fall genom att inleda med ett kort förord i redovisningen, men mer än så anser vi inte att det är. Eftersom vi inte har studerat de finansiella årsredovisningarna under perioden kan vi inte göra bedömningen om kvalitén på miljöredovisningen motsvaras av kvalitén på den finansiella årsredovisningen.

Nytta

De undersökta företagen redogör ständigt för sina miljömål som de önskar uppfylla. Detta tyder på att företagen är målinriktade och de arbetar därför för att åstadkomma en så bra och valid miljöredovisning som möjligt. Företagen inom sulfatmassabranschen måste, för att vara lönsamma, miljömärka varor och dessutom informera allmänheten om sina olika miljövänliga produkter. För att uppnå önskad lönsamhet ökar kostnaderna och därför måste företagen genom sin miljöredovisning påverka konsumenterna till att konsumera mer av deras miljövänliga produkter. En annan viktig del är att företagets kostnader för miljömärkning blir synliga vilket gör att slutkonsumenten blir medveten om att företaget har stora kostnader i sin strävan för miljömärkta varor.

Några av företagen anger i sina miljöredovisningar att de väljer leverantörer som också är miljömärkta, detta för att kunna säkra en fullständigt miljövänlig kedja från råvara till slutprodukt, i detta fall väljer företagen i första hand miljöcertifierad skog. Enligt Ljungdahl (1999) stödjer nyttomotivet den viktigaste konsekvensen av dem alla nämligen den om företagets överlevnad. Därför anser vi att företag inom sulfatmassabranschen har stor anledning till att miljöredovisa för *nyttans* skull.

Norm

I vissa fall kan man anse att företagen försöker miljöredovisa för att imponera på omvärlden. Detta tyder på att de gör ett medvetet val när de gör sin miljöredovisning.

Vi anser att vi inte kan dra någon slutsats om företagen gör det medvetna eller omedvetna valet att redovisa. Trots att man ibland får känslan av att man sitter och läser en reklambroschyr är det ändå så att företagen lägger ner en hel del tid och pengar på sitt miljöarbete. De gör bl.a. interna miljöinventeringar/revisioner och de ser även till att få redovisningarna verifierade av externa experter.

Nöd

Företagen inom sulfatmassabranschen är enligt miljöbalken tvungna att redovisa sin miljöinformation till tillsynsmyndigheterna vilket starkt visar på att de kvalificerar sig för *nöd*-motivet. En annan anledning kan vara att några av företagen är registrerade enligt EMAS vilket tvingar företaget att miljöredovisa.

Utifrån Svante Beckmans 4N-typologi fann vi att SCA AB, Stora Enso AB och Södra Cell AB (från 1995-2001) redogör för miljön i separata utgivningar samt använder liknande mallar. Från 2002-2003 väljer Södra Cell AB att göra som Rottneros AB, nämligen att redovisa miljöinformationen i den finansiella årsredovisningen. Det som tyder på att företagen miljöredovisar för *nyttans* skull är de interna revisionerna som företagen gör på eget initiativ medan *nöd*-motivet grundar sig på att lagen tvingar dem till att ta fram informationen.

7.4 Analys av resultaten

7.4.1 Analys av analysmodellen

Hypotes: Har det skett en förändring av miljöinformationen som företag inom sulfatmassabranschen redovisade under perioden 1995- 2003 utvecklats så att den har blivit mer informativ?

Med hjälp av analysmodellen har vi funnit att informationskategorierna förekommer ungefär lika ofta under hela undersökningsperioden. De kategorier som skiljer sig från de övriga är miljömyndigheter och miljöskulder. Det företag som redogör för flest informationskategorier är Södra Cell AB, antalet noterade informationskategorier är 83 gånger. Företaget som är minst förekommande är Rottneros AB som endast noteras 43 gånger. (Bilaga 1)

Efter att ha sammanställt den kvantitativa insamlingen drar vi slutsatsen att det inte har skett någon förändring av miljöinformationen under den undersökta perioden. Detta p.g.a. att företagen inte redovisar fler markeringar i början av studien än i slutet av den.

När vi har utfört den kvalitativa insamlingen har vi sett till hur mycket information företagen har i sin miljöredovisning samt om informationen har utvecklats.

När det gällde informationskategorin miljöpolicy tenderade företagen att kopiera första årets policy. Det företag som vi anser har utvecklat miljöpolicy är Södra Cell AB och SCA AB. Södra Cell AB hade i samband med miljöpolicy redogjort även för en naturvårdspolicy år 2000. Medan SCA AB förutom en miljöpolicy även redovisade en hållbarhetspolicy.

När företagen redogjorde för informationskategorin miljömålsättningar fann vi att de redovisade informationen i den löpande texten fram t.o.m. 2000. Efter år 2000 har samtliga företag som redovisade kategorin ökat informationen markant.

De företag som gav ut mest information angående kategorin miljöpåverkan – process är SCA AB, Stora Enso AB och Södra Cell AB. Vi anser att de under den undersökta perioden har likartad information i miljöredovisningen, men den minskade dock i omfattning under perioden 1999-2001. När det gäller Rottneros AB redogjorde de för informationen i väldigt kortfattad form. Detta kan bero på att deras miljöredovisning ingår i årsredovisningen.

Avseende miljöpåverkan – produkt redogjorde företagen kortfattat för informationen.

Informationskategorin miljöorganisation redovisades i ganska kortfattade drag av samtliga företag som redogjorde för kategorin. Vi såg ingen ökning av informationen under de undersökta åren.

När det gäller externa revisioner ökade inte informationsmängden under perioden.

När vi studerade informationskategorierna miljömyndigheter, miljöincidenter, miljökostnader och miljöskulder fann vi inte att informationen hade ökat kvalitetsmässigt mellan åren. Informationsmängden var ungefär detsamma under samtliga år.

Vid redogörelse av miljöinvesteringar ökade informationsmängden mellan åren för de företag som redogjorde för kategorin.

Slutsatsen av den kvalitativa undersökningen anser vi är att miljöredovisningarna har utvecklats på vissa delar. De kategorier som vi anser har utvecklats mest är miljöpolicy, miljömålsättningar och miljöinvesteringar. Övriga kategorier har vi bedömt ligga mer eller mindre konstant.

Utifrån agentteorin kan man föra en diskussion om hypotesen ska accepteras eller förkastas. Om man ser aktieägarna tillsammans med intressenterna som principal och företagsledningen som agent uppstår det, enligt teorin, problem eftersom det förekommer olika intressen mellan aktörerna. Företagsledningen är, enligt Hatch (2002), intresserad av pengar och makt medan aktieägarna är ute efter avkastning. Avkastningen kan öka om miljökraven uppfylls och miljömedvetna konsumenter blir nöjda med företagets produkter och den verksamhet som företagen bedriver. Nöjda konsumenter leder till att företagets lönsamhet på lång sikt ökar och därmed uppfylls aktieägarnas krav på avkastning. Ett miljömedvetet företag med en nöjd kundgrupp har även större chans för överlevnad på marknaden, vilket är aktieägarnas främsta mål, till skillnad från ett företag som inte tar sitt miljöansvar.

I detta fall anser vi att aktieägarnas krav är att företagen uppfyller de miljökrav som olika intressenter ställer medan företagsledningens intresse ligger i att maximera vinsten vilket gynnar företagsledningen som endast är intresserad av makt och pengar.

I vår studie har vi funnit att aktieägarnas krav uppfylls till viss del. Företagens miljöredovisningar har utvecklats i vissa delar. Bl.a. redogör företagen för vilka målsättningar de har för sitt miljöarbete och även för vilka investeringar man har genomfört eller planerar att genomföra för att förbättra miljön. Detta tyder på att företagen försöker redogöra för sådan information som intressenterna kan ha nytta av. Trots detta finns det några informationskategorier som företagen redovisar mer sparsamt, t.ex. kontakter med myndigheter och vilka miljöskulder de har eller kommer att få i framtiden. Detta är två kategorier som man kan tänka sig att företagsledningen inte gärna vill skylta med och som skulle kunna vara till nackdel för företaget. Slutsatsen blir här att om man resonerar enligt agentteorin så finner man att företagen uppfyller både aktieägarnas och företagsledarnas krav.

7.4.2 **Analys av undersökningsmallen**

Till vem/vilka riktar företagen sig i sin miljöredovisning?

Eftersom företagen måste ha tillstånd för sin miljöfarliga verksamhet redovisar samtliga även enligt miljöbalken. Dessa rapporter vänder sig till tillsynsmyndigheter. De rapporterna har vi, som tidigare nämnt, avgränsat oss från och tittar därför bara på den externa rapporteringen för att få svar på vår fråga.

När vi studerade om företagen endast vänder sig till en bestämd intressent fann vi att så inte var fallet. Företagen försöker anpassa sin miljöredovisning till att passa så många intressenter som möjligt. Visserligen redovisar flertalet företag enligt EMAS-rekommendationen men samtidigt anger de i sina miljöredovisningar att de vänder sig till olika målgrupper.

Slutsatsen vi drar är att företagen inom sulfatmassabranschen inte längre enbart redovisar till industrikunderna, vilket de gjorde 1993 i Naturvårdsverkets undersökning, utan numera vänder de sig även till övriga intressenter, vilket vi anser vara positivt.

Följer företag nationella och/eller internationella rekommendationer?

Anledningen till att företagen redovisar enligt EMAS kan vara att de flesta företagen i vår population är internationellt verksamma. De uppfyller även de nationella kraven, avseende både ÅRL och BFN, men detta kan vara för att få igenom sina sökta tillstånd för den miljöfarliga verksamheten.

7.4.3 **Analys av Svante Beckmans 4N-typologi**

Varför miljöredovisar företagen?

Företagen tenderar att miljöredovisa för att vinna intressenternas förtroende vilket leder till att de delvis miljöredovisar för *nödens* skull men det kan även vara för att vinna marknadsandelar.

Vår slutsats blir att företagen inom sulfatmassabranschen miljöredovisar först och främst för *nyttan* och *nödens* skull. Att företagen redovisar för nyttan skull anser vi innebär att företagen har förstått att miljöredovisningen tillför dem nytta i deras verksamhet och detta innebär att företagen lägger ner mycket mer tid på miljöredovisningen när de vet att en bra miljöredovisning ökar lönsamheten. Trots att företagen har uppfattat att miljöredovisningar ger dem en ökad lönsamhet så är det inte alla som redovisar endast för *nyttans* skull. Det finns företag som känner sig tvungna att redovisa p.g.a. de olika krav som intressenter och myndigheter ställer.

7.5 **Diskussion av analys på hypotes och frågor**

Hypotes: Har det skett en förändring av miljöinformationen som företag inom sulfatmassabranschen redovisade under perioden 1995- 2003 utvecklats så att den har blivit mer informativ?

Sammanfattningsvis har vår studie visat att det har skett en positiv förändring av miljöarbetet inom sulfatmassabranschen i Sverige under perioden 1995-2003 och detta speglas i deras miljöredovisningar.

Företagen vi har studerat tenderar inte att endast redovisa till en bestämd intressent utan vänder sig till många intressenter. Det som vi anser är en positiv förändring i deras miljöredovisningar är att företagen har börjat utforma sina miljöredovisningar till att passa allmänheten. När vi utredde denna fråga blev slutsatsen att företagen inom

sulfatmassabranschen inte längre enbart redovisar till industrikunderna utan de vänder sig numera även till övriga intressenter.

Eftersom företagen numera följer både nationella och internationella rekommendationer tolkar vi det som att förändringen även på detta område har varit positiv.

När vi utredde frågan om varför företagen miljöredovisar kom vi fram till att de gör det först och främst för *nyttan* och *nödens* skull. Att företagen redovisar för nyttans skull, anser vi, tyder på att företagen har förstått att miljöredovisningen tillför dem nytta i deras verksamhet. Det finns även företag som känner sig tvungna att redovisa p.g.a. de olika krav som intressenter och myndigheter ställer.

7.6 Kapitelsammanfattning

I vår studie har vi kommit fram till att informationskategorierna förekommer ungefär lika ofta under hela undersökningsperioden. Av vår kvantitativa insamling har vi dragit slutsatsen att utvecklingen ligger konstant. Den kvalitativa undersökningen visar däremot att det har skett en positiv förändring av miljöredovisningarnas olika delar. Dessa delar är främst miljöpolicy, miljömålsättningar, miljöinvesteringar samt till viss del miljöpåverkan – process. Sammantaget leder detta till att vi väljer att anta vår hypotes om att det har skett en förändring av miljöredovisningarna inom sulfatmassabranschen och då att den är positiv. När vi studerade om företagen endast vänder sig till en bestämd intressent fann vi att så inte var fallet. Företagen försöker anpassa sin miljöredovisning till att passa så många intressenter som möjligt. Detta kan ses som en utveckling eftersom företagen numera anpassar miljöredovisningarna till olika intressenter. Vid studiet av varför företagen miljöredovisar visade Svante Beckmans 4N-typologi att de gör det för *nyttan och nödens* skull. När vi resonerade utifrån agentteorin fann vi att företagen uppfyller både aktieägarnas och företagsledarnas krav.

Sammanfattningsvis har vår studie visat att det har skett en positiv förändring och därmed en utveckling av informationen i miljöredovisningarna inom sulfatmassabranschen under perioden 1995-2003 vilket speglas i deras miljöredovisningar.

8. Slutsats och förslag till fortsatt forskning

I detta kapitel redogörs för slutsats och förslag till fortsatt forskning.

8.1 Slutsats

Syftet med uppsatsen var att studera 11 utvalda informationskategorier i miljöredovisningarna inom sulfatmassabranschen, till vem/vilka företagen riktar sig i sin miljöredovisning, om de följer nationella och/eller internationella rekommendationer och varför företagen miljöredovisar och detta under perioden 1995-2003. I vår analys har vi kommit fram till att det har skett en positiv förändring vilket har besvarats av vår hypotes och även diskuterats i våra frågor. Vi har kommit fram till följande resultat;

Vår slutsats blir att det har skett en positiv förändring och enligt oss en utveckling av sulfatmassabranschens miljöredovisningar inom vissa områden och detta bör kunna spegla den faktiska förändringen i miljöarbetet. Det som framkom tydligt i vår studie var att företagen numera utformar sina miljöredovisningar till att även passa människor i allmänhet. En annan viktig detalj är att företagen på senare år har börjat följa även internationella rekommendationer. Detta tolkar vi som att intresset för miljöredovisningsfrågorna även har ökat utomlands.

När vi utredde frågan om varför företagen miljöredovisar kom vi fram till att de gör det först och främst för *nyttan* och *nödens* skull. Att företagen redovisar för *nyttans* skull anser vi att det tyder på att företagen har förstått att miljöredovisningen tillför dem nytta i deras verksamhet. Det finns även företag som känner sig tvungna att redovisa p.g.a. de olika krav som intressenter och myndigheter ställer. Detta ser man tydligt inom sulfatmassabranschen som även skickar olika miljörapporter till tillsynsmyndigheterna.

Till vår studie inkom, som tidigare nämnts, endast miljöredovisningar från fyra företag. Den låga svarsfrekvensen bidrog till att vi ställde oss frågorna om detta beror på att företagen är ointresserade, att det rör sig om en resursfråga eller de helt enkelt inte tycker att miljöfrågorna längre är viktiga. Eller det kan vara så att företagen har något att dölja? Följer de inte de lagar och rekommendationer som de har åtagit sig att följa? Men detta är givetvis endast spekulationer.

8.2 Förslag till fortsatt forskning

- Att studera om olika branschers miljöredovisningar har förändrats positivt eller inte och då med en större population.
- Hur myndigheterna skulle kunna samarbeta för att slutligen nå gemensamma riktlinjer för en lagstiftning.
- Att utföra en studie inom samma bransch men med utländska företag.

Referenslista

Ammenberg, J (2004). *Miljömanagement*. Lund: Studentlitteratur.
ISBN 91-44-02813-X

Beckman, S. (1997). Fyra N! Varför gör vi som vi gör. *Tvärsnitt*, 4/97, 3-11

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

Billerud <<http://www.billerud.com/Billerud/smpage.fwx?page=1065>>
Accessdatum 2005-02-16 12.15

EMAS <<http://www.miljostyrning.se/emas/vae.asp?sida=3>> Accessdatum 2004-12-20
kl. 13.10

Eriksson, L T & Wiedersheim-Paul F (1999). *Att utreda, forska och rapportera*.
Malmö: Liber ekonomi. ISBN 91-47-04395-4

Hatch, M-J. (2002) *Organisationsteori Moderna, symboliska och postmoderna perspektiv*.
Lund: Studentlitteratur. ISBN 91-44-02128-3

Larsson, L-O (1995). *Miljöledning Miljörevision Miljöredovisning*. Falun: Ekerlids Förlag.
ISBN 91-88594-44-0

Larsson, L-O (2002). *Transparency!*. Malmö: GECCO Information.
ISBN 91-86990-19-5

Ljungdahl, F (1999). *Utveckling av miljöredovisning i svenska börsbolag –praxis, begrepp, orsaker*. Malmö: Wallin & Dalholm Boktryck AB. ISBN 91-7966-563-2

Miljöledningssystem <<http://ecomangement.se/milsys.htm>> Accessdatum 2004-12-14
kl. 14.30

Piper, L, Ryding, S-O & Henricson, C (2002). *Ständig förbättring med ISO 14000*.
Trelleborg: SIS Förlag AB. ISBN 91-7162-540-2

Saunders, M, Lewis, P, Thornhill, A. (2003). *Research methods for business students*.
Essex: Pearson Education Ltd. ISBN 0273638042

Årsredovisningslagen 6 kap 1 § 3 st. 2004 års upplaga

Bilagor

Bilaga 1 Redovisning av noterade informationskategorier

Miljöredovisningar

SCA AB 1995-2003
Stora Enso 1995-2003
Södra Cell AB 1995-2001

Årsredovisningar i vilka miljöredovisningar ingår

Rottneros AB 1995-2003
Södra Cell AB 2002-2003

För att på ett överskådligt sätt redovisa för de noterade informationskategorierna har vi valt att referera till företagen genom att ge dem en bokstav. Detta för att kunna se vem som har med informationskategorin och vilket år de har den med.

Företag	Bokstav
SCA AB	A
Stora Enso AB	B
Södra Cell AB	C
Rottneros AB	D

	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	Summa
Miljöpolicy	A, B, C, D	A, B, C, D	A, B, C, D	A, B, C, D	A, B, C, D	A, B, C, D	A, B, C, D	A, B, C, D	A, B, C, D	36
Miljömålsättningar	A, B, C	A, B, C	A, B, C, D	A, B, C	A, B, C	A, B, C	A, B, C	A, B, C	A, B, C	28
Miljöpåverkan - Process	A, B, C, D	A, B, C, D	A, B, C, D	A, B, C, D	A, B, C, D	A, B, C, D	A, B, C, D	A, B, C, D	A, B, C, D	36
Miljöpåverkan - Produkter	A, B, C, D	A, B, C	A, B, C, D	A, B, C, D	A, B, C	A, B, C	A, B, C	A, B, C	A, B, C	30
Miljöorganisation	B, C, D	B, C, D	B, C, D	A, B, C, D	A, B, C, D	A, B, C	A, B, C	A, B, C	A, B, C	29
Miljörevisioner	A, B, C, D	A, B, C, D	A, B, C, D	A, B, C, D	A, B, C, D	A, B, C, D	A, B, C, D	A, B, C, D	A, B, C, D	36
Miljömyndigheter	A, C			C, D	D	A, D	A, D	C	C	11
Miljöincidenter	B, C	B, C	A, B, C	A, B, C	C	A, C	A, B, C	A, B, D	A, B	21
Miljöinvesteringar	A, B, C, D	B, C, D	B, C	B, C, D	B, C	A, B, C, D	B, C, D	B, C	A, B, C	26
Miljökostnader	B, C	B, C, D	B, C	B, C	A, B, C	A, B, C	B, C	B, C	B, C	21
Miljöskulder		D	D							2
Summa	32	30	31	33	29	32	31	29	29	276

Antal noteringar per företag	
SCA AB	65
Stora Enso AB	79
Södra Cell AB	83
Rottneros AB	49