



# **Miljöredovisning - en studie av olika branscher**

Environmental reporting  
- a study of companies in different line of business

Seminariearbete i Redovisning, Våren 2005.  
Högskolan Trollhättan/Uddevalla i  
Institutionen för arbete, ekonomi och hälsa  
Angela Andersson  
Maria Lindberg  
Handledare: Ann-Christine Mjölnewik  
Examinator: Eva Johansson

## Förord

Vi vill passa på att rikta ett stort tack till kontaktpersonerna på de företag vi har undersökt. Dessa har varit mycket tillmötesgående vad gäller att delge oss material samt att svara på de frågor vi har haft. Samtliga har tagit sig tid att medverka i de intervjuer som har varit grunden i vårt arbete. Vi vill även rikta ett tack till Karin Lindberg som har hjälpt oss att korrekturläsa, samt att rätta till språkliga fel. Tack!

Vänersborg 18 Mars

---

Angela Andersson

---

Maria Lindberg

## Sammanfattning

Miljöredovisning handlar om att företag gör en förteckning över hur deras miljöpåverkan ser ut. Främst är det företag som har en produktion som innebär att det släpps ut avfall i naturen. Dessa företag måste enligt lag lämna miljöinformation i årsredovisningen, samt att de måste ha tillstånd till den mängd utsläpp som produktionen genererar. Även företag som inte har så mycket utsläpp på sitt samvete har inlett ett arbete inom miljöredovisningen. Detta leder till anledningen till vår forskning. Undertecknade ansåg att det vore intressant att ställa upp miljöredovisningar från olika branscher mot varandra. Vi frågade oss vad som möjligtvis kunde skilja sig eller vad som eventuellt förenade dem. Inledningsvis begränsade vi oss till två olika branscher, valet föll på pappersbruk som tillståndpliktiga och livsmedelsföretag som icke tillståndpliktiga. Efter att ha lagt ned mycket tid på att studera skriven litteratur om ämnet, där vi lärde oss om certifieringsorganisationer som ISO och EMAS där företag kan gå med och utveckla sitt miljöarbete efter deras kriterier. Med teorin i ryggen gav vi oss ut i verkligheten genom att ta kontakt med ett antal företag. Ett antal telefonintervjuer genomfördes samt att vi studerade deras sammanställda miljörapporter. Med hjälp av teorin analyserade vi resultatet och diskuterade de slutsatser vi kom fram till.

Övergripande vill vi säga att de olika rapporterna samt miljöarbetet är mer lika än vi trodde. Även mellan de olika företagen. Detta tror vi beror mycket på att flera organisationer som lägger ned resurser på detta arbete ofta utgår från liknande kriterier. Det är vanligt att företag som utvecklar en miljöredovisning väljer att sedan certifiera denna hos något certifieringsorgan. Resultatet blir att rapporterna liknar varandra i både arbetsgång och utförande. Det som skiljer rapporterna åt är framförallt innehåll som miljönyckeltal och vilken miljöpåverkan företaget i fråga har, alltså frågor på mera detaljnivå.

## **Abstract**

Environmental accounting is about companies doing a log of the affect they have on the environment. It mostly applies to organisations that have a production that generates waste unleashed into the nature. These companies have to leave environmental information in their annual reports according to the law. They also have to have permit to the amount of waste their production leaves. Even some of the companies that don't let out that much waste into the nature have started working with environmental reporting. This leads us to the reason for our research. The authors thought it would be interesting to place environmental reports from companies from different line of business against each other. We asked ourselves; what could possible separate them, or what could join them? We decided initially to limit our study to two different lines of businesses, the choice became paper factories as "permit company", and grocery companies as "non permit company". Primary a lot of time were spend on studying theories on the subject, where we learned about certification organisations as ISO and EMAS where companies can link their environmental work to accepted standards. Well educated on the topic we gave us out into the real world by contacting a couple of companies. A number of telephone interviews were made combined whit studies of the organisations environmental reports. With help from the theory we analysed the result and discussed the conclusions that were made.

Over all the reports and the work from the different companies are quite similar, more similar than undersigned had thought from start. Even between the different corporations. The reason for this is due to that many of the companies that set of resources for this kind of work often work after the same criterions. It is common that corporations that develop an environmental report chooses to certify this to one of the certification organs. The consequence is that the reports are similar in both the way they were done as well as in layout. What separates the reports is first of all contents like environmental ratios and what effect the company has on the environment, more detailed subjects.

## Ordlista

- BFN - Bokföringsnämnden
- BVQI- Bureau Veritas Quality International
- CSR- Corporate Social Responsibility
- EEA- European Environment Agency
- EES - Europeiska Samarbetsområdet
- EMAS- Eco Management and Audit Scheme
- FEE- Federation des experts Comptable Européens
- FSC- Forest Stewardship Council
- IAPC- International Audit Practice Committee
- IFAC- International federation of Accountants
- ISO- The International Organisation for Standardisation
- SPI – Svenska Provningsinstitutet
- SWEDAC – Styrelsen för ackreditering och teknisk kontroll
- WBCSD- World Business Council for Sustainable Development
- WSSD - World Summit for Sustainable Development
- ÅRL - Årsredovisningslagen

# Innehållsförteckning

|   |           |
|---|-----------|
| <b>1. Inledning .....</b>                                       | <b>3</b>  |
| 1.1 Historik .....  | 3         |
| 1.2 Problemdiskussion .....                                     | 4         |
| 1.3 Forskningsfråga.....  | 6         |
| 1.4 Syfte .....   | 6         |
| 1.5 Avgränsning .....   | 6         |
| 1.6 Sammanfattning .....  | 6         |
| <b>2. Metod .....</b>   | <b>7</b>  |
| 2.1 Vetenskaplig metod.....                                     | 7         |
| 2.1.1 Kvalitativ metod.....                                     | 7         |
| 2.1.2 Hermeneutik.....  | 7         |
| 2.1.3 Hermeneutiska Spiralen .....                              | 8         |
| 2.2 Datasamling .....   | 9         |
| 2.2.1 Primärdata och sekundärdata .....                         | 9         |
| 2.3 Intervjumetodik.....  | 10        |
| 2.3.1 Kvalitativa intervjuer .....                              | 10        |
| 2.3.2 Strukturerade och ostrukturerade intervjuer .....         | 10        |
| 2.3.3 Standardiserade och icke standardiserade intervjuer ..... | 11        |
| 2.4 Sammanfattning .....  | 11        |
| <b>3. Teori .....</b>   | <b>12</b> |
| 3.1 Vad är Miljöredovisning? .....                              | 12        |
| 3.2 Miljöarbetet i organisationen .....                         | 13        |
| 3.3 Årsredovisningslagen.....                                   | 15        |
| 3.4 Monetära enheter.....                                       | 16        |
| 3.5 ECO- Management and Audit Scheme, EMAS.....                 | 18        |
| 3.6 ISO 14001 .....   | 20        |
| 3.7 Skillnader mellan EMAS och ISO 14001 .....                  | 21        |
| 3.8 Varför miljöredovisa? .....                                 | 22        |
| 3.9 Revision .....  | 24        |
| 3.10 Hållbar utveckling.....                                    | 26        |
| 3.11 Sammanfattning .....                                       | 28        |
| <b>4. Empiri .....</b>  | <b>29</b> |
| 4.1 Pappersbruk.....  | 29        |
| 4.1.1 Billerud.....   | 29        |
| 4.1.2 Arctic Paper Håfreströms.....                             | 32        |
| 4.1.3 Holmen.....   | 34        |
| 4.1.4 Korsnäs .....   | 36        |
| 4.2 Livsmedelsföretag.....                                      | 38        |
| 4.2.1 Milko.....  | 38        |
| 4.2.2 Coop.....   | 40        |
| 4.2.3 Polarbröd.....  | 42        |
| 4.2.4 Cerealia .....  | 45        |
| 4.3 Sammanfattning .....  | 46        |
| <b>5. Analys och slutsats .....</b>                             | <b>48</b> |
| 5.1 Analys .....  | 48        |
| 5.2 Slutsats .....  | 50        |

|   |           |
|---|-----------|
| 5.3 Förslag till fortsatt forskning ..... | 52        |
| 5.4 Sammanfattning .....                  | 52        |
| <b>Källförteckning .....</b>              | <b>54</b> |
| <b>Bilaga 1.....</b>                      | <b>57</b> |
| <b>Bilaga 2.....</b>                      | <b>58</b> |

# 1. Inledning

---

*Vart kom tanken att börja miljöredovisa ifrån och när inleddes arbetet med detta? Var det något som utlöste denna redovisnings form som växt sig förhållandevis populär de senaste åren? Dessa är några av de frågor vi ställer oss så här i upptakten av vår undersökning. För att få ett grepp om ämnet har vi valt att inleda med lite historia.*

## 1.1 Historik

Ända sedan planeten Tellus bildades har klimatet ständigt genomgått förändringar, ibland snabba och drastiska ibland mer långsamma. Detta har skett helt på naturens egna villkor, ända fram till den industriella revolutionen på 1800-talet. Då började människan påverka jordens klimat ganska drastiskt. Detta såg man dock inte eller förstod inte på många år. Det var först på 60-talet forskare började undersöka vad anledningarna till vissa förändringar i miljön berodde på. År 1962 kom en biolog vid namn Rachel Carson ut med boken *Silent Spring* där det redovisades studier om hur kemiska bekämpningsmedel påverkade naturen och hur de rubbade de biologiska näringskedjorna (Larsson, 1997). Denna publikation gjorde att miljödebatten började komma igång, främst framförd av olika naturvårdsgrupper men med tiden även forskare och politiker. På 70-talet hölls den första internationella miljökonferensen i Stockholm.

Det skulle dock dröja innan det började fattas beslut eller göras något konkret av medvetenheten. År 1992 vid Rio konferensen ritade man upp övergripande planer för det fortsatta miljöarbetet. Det var här den kända Agenda 21 utformades vilken innehåller samlade rekommendationer och förslag till miljöarbete som går från nationell nivå ända ned till lokalt plan. Det finns nog inte många i Sverige som inte känner till detta program. En annan rapport som har varit omvälvande för miljöarbetets utveckling är den så kallade Brundtland rapporten vid namn *Vår gemensamma framtid* som kom ut 1987, utgiven av Brundtland kommissionen (Världskommissionen för miljö och utveckling). Där konstaterades att: *"Varaktig hållbar utveckling innebär att tillgodose dagens behov utan att äventyra kommande generationers förmåga att klara sina behov."* (Bergström, Catusus & Ljungdahl, 1998). Vi måste för våra kommande generationers skull börja ta hand om och tänka på vad vi gör med vår planet. Rapporten trycker på att se över våra energikällor och råvaror för att visa att de faktiskt håller på att ta slut och för att det ska finnas något att leva på i framtiden



är det dags att börja hushålla med dessa och att utöka sökandet efter alternativ. Här kan alla hjälpa till genom att till exempel sortera sina sopor eller åka kollektivt. De stora ”miljöbovarna” som står för de mer ansenliga och mest giftiga utsläppen är dock de stora tillverkningsföretagen. Det är de som genom att aktivt förbättra sina verksamheter till miljövänligare processer kan bära vidare miljöarbetet. Storföretagen var till att börja med inte så aktiva med att hänga på den nya miljötrenden. Miljöaktivister sågs mer som fiender än några man skulle lyssna på. I slutet av 80-talet började företagen inse att miljömedvetenheten var här för att stanna. Då kom de första böckerna om miljöredovisning ut och flera företag började se sin verksamhet ut ett miljöperspektiv. Under 90-talet växte miljöredovisning och miljörapportering sig större fort. Från att ha varit något som folk knappt visste vad det innebar till något som var och vartenda företag arbetade med. Genom att ställa upp separata miljöredovisningar eller infoga sitt miljöarbete direkt i årsredovisningen visade företag upp hur miljömedvetna de blivit. Under senare år har även högre instanser blandat sig i debatten och ett par har kommit ut med kriterier och vägledning i hur man utarbetar sitt miljöarbete. År 1995 lagstiftades även att företag som är tillståndspliktiga enligt miljöbalken är ålagda att ta upp deras miljöpåverkan i förvaltningsberättelsen i årsredovisningen. Kring denna lagtext har Bokföringsnämnden lämnat ett uttalande för vägledning ([www.bfn.se](http://www.bfn.se)), se bilaga två. Det går att konstatera att miljöredovisning är här för att stanna och det kommer antagligen utvecklas mer lagregleringar och kontroller kring ämnet.

## **1.2 Problemdiskussion**

Hur nödvändigt och nobelt det än är med miljöredovisning/miljörapportering märker man snart att det inte är problemfritt. Vad skall ingå i en miljöredovisning? Jo, vad företaget i fråga gör för att omvandla sin verksamhet till att bli mer miljövänlig, de skall även redovisa de utsläpp som verksamheten bidrar med (se tillståndspliktiga verksamheter). Problem uppstår eftersom det ena företaget inte är det andra likt och det då blir mycket svårt att sätta upp kriterier för vad som skall vara med i en sådan rapport. Se till exempel på ett producerande företag som ett pappersbruk vilket frestar hårt på miljön jämfört med ett tjänsteföretag som inte har några utsläpp överhuvudtaget. Lagstiftning kring detta ämne blir på grund av ovanstående en mycket svår process vilket gör att det ges ut en hel del anvisningar istället. Detta tycker vi verkar vagt om man jämför med traditionell redovisning där lagstiftningen är förhållandevis klar och tydligt när det gäller vad som skall inkluderas. En stor krock blir om man ser till en av de tungt vägande principerna inom redovisning nämligen Monetärprincipen; denna innebär att alla belopp i årsredovisningen skall visas upp i

monetära enheter, här i Sverige i Svenska kronor (FAR, 2004). Att redovisa miljöpåverkan i monetära enheter innebär i många fall problem. Hur översätter man utsläpp i vattnet i pengar eller ett för alltid skadat djurliv? Detta är inte den enda principen som innebär problem, matchningsprincipen som betyder att intäkter skall paras ihop med de kostnader som ligger till grund (Smith, 2000). Hur skall man möjligtvis kunna utreda detta när det gäller miljöpåverkan? Allt detta saknas vedertagna metoder till och företag får alltså utveckla sina egna lösningar. Detta leder oss fram till nästa problem: Hur tillförlitliga är rapporterna? Om man bortser från de företag som enligt lag måste lämna någon slags redogörelse för hur deras verksamhet påverkar miljön är det ju frivilligt att lämna sådana uppgifter. Företag har med andra ord inget tvång på vad de ska visa fram och kan då välja att inte redovisa de punkter där de brister eller det som inte är fördelaktigt för dem. Följden blir att miljöredovisningen/rapporten kan bli en fin reklambroschyr och inte mer. I en företagsvärld med allt starkare konkurrens krävs det av företag att ständigt ligga steget före sina konkurrenter och att hitta nya vägar att få tag i marknadsandelar. Genom att marknadsföra sig som ett ”miljövänligt” företag både på hemmaplan (i egna fabriker, produkter etc.) samt mot omvärld (ex. val av leverantörer) kan man få opinionen med sig och blir i folkets ögon ett populärt företag. Från detta perspektiv bör dock undersökas om det finns någon substans i företagens miljöarbete så att det inte blir en tom reklamkampanj som sedan inte levs upp till. Fortsatt blir frågan om företagen lever som de lär? Om de själva har en välarbetad miljöpolicy, men sedan inte ser till hur underleverantörer ser på miljöfrågan. Detta leder till en oattraktiv dubbelmoral.

Fler företag väljer att utgå från kriterier som utarbetats av någon accepterad instans och på detta sätt få något slags godkännande. Vem är då egentligen kompetent att först och främst utarbeta en miljöredovisning? Är det ekonomer, miljöexperter eller de båda ihop? Vem skall sen godkänna rapporten externt? Gör företagets vanliga revisor detta? När blir rapporten mest trovärdig? Om en ekonom som är väl bevandrad i företagets ekonomi har utarbetat den eller bör en miljöexpert anställas som har mer kunskap om miljö och utsläpp, men kanske inte är så väl bevandrad inom redovisning. Är detta anledningen till att flertalet företag väljer att följa utlämnade kriterier fast detta kanske innebär att de inte längre har full kontroll över vad som skall visas fram i rapporten? Hur läggs miljöarbetet upp i företaget, information till anställda och intressenter etc?

Med tanke på att företag ser mycket olika ut, borde deras miljöredovisning skilja sig åt. Går de kriterier som har getts ut av olika instanser att följa för de olika branschernas organisationer, eller vänder de sig enbart till de tillåtelsepliktiga företagen. I så fall, hur utarbetar andra företag sina

miljöredovisningar? Improviserar de? Vad skiljer eller förenar här tillståndspliktiga företag mot icke tillståndspliktiga? Frågorna är många, men vi ska försöka få reda i dem.

### **1.3 Forskningsfråga**

Är miljöredovisningar i företag i olika branscher homogena? Vad skiljer dem åt? Vad förenar dem?

### **1.4 Syfte**

Vårt syfte är att utreda hur miljöredovisningar ser ut och utarbetas i olika branscher, vad skiljer dem i sådana fall åt eller vad som förenar dem?

### **1.5 Avgränsning**

Först och främst har vi valt att avgränsa vårt undersökningsområde till enbart svenska företag eftersom lagstiftningen ännu inte överensstämmer helt land från land. I de fall företagen vi undersöker har verksamhet även utomlands inriktar vi oss endast på den del som hör hemma i Sverige. Vi ämnar inte heller att undersöka riktigheten i siffrorna i miljöredovisningarna, detta lämnar vi till experterna och i sådana fall hade det blivit en helt annan undersökning av betydligt större format. Vi har vidare valt att välja ut ett fåtal företag ur varje ”kategori” för att jämföra med varandra. Med kategorier menar vi dels de som enligt lag är tvingade att lämna någon slags rapportering av deras miljöarbete, dels de som frivilligt lämnar miljöredovisningar både i årsredovisningen och separat. De företag vi valt ur ”kategorin” tillståndspliktiga företag är olika pappersbruk runt om i Sverige, och de vi ämnar studera som ”frivilliga” är diverse livsmedelskedjor.

### **1.6 Sammanfattning**

Redan på 60-talet började forskare upptäcka förändringar i miljön som de misstänkte berodde av faktorer som kom från människan. Arbetet med att kartlägga det som sker med vårt klimat på grund av framförallt storföretagens produktionsprocesser inleddes. Under 70- och 80-talen expanderades intresset så att även politiker och allmänheten började engagera sig i miljön. Det var dock på 90-talet företag inledde miljöredovisningsarbetet. Det var även under detta årtionde de första lagarna stiftades kring ämnet. Utvecklandet av en miljöredovisning framkallar en hel del frågor då miljöarbetet och miljöpåverkan ser mycket olika ut beroende på vilken bransch företagen är i. Ser arbetet och den färdiga rapporten olika ut beroende på om företaget i fråga tillhör de bolag som måste lämna information enligt lag jämfört med företag som inte är ålagda att lämna sådan?

## 2. Metod

---

*Att försöka strukturera sig och lägga upp en passande metod för ett arbete är mer jobb än vad man tror. Mycket är nästan bäst om det får mogna fram under undersökningens gång, utan att man för den skull arbetar helt fritt och ostrukturerat.*

### 2.1 Vetenskaplig metod

#### 2.1.1 Kvalitativ metod

Kvalitativ metod kännetecknas av att det inte används siffror eller tal. Det resulterar i verbala formuleringar, skrivna eller talande (Backman, 1998) Själva syftet med kvalitativa undersökningar är att skaffa en annan och djupare kunskap än den fragmentiserade kunskap som ofta erhålls när vi använder kvantitativa metoder. Den kvalitativa bearbetningen kan göras på många sätt. Det är en svår uppgift att göra en kortfattad beskrivning. När forskaren utför en kvalitativ bearbetning, arbetar de oftast med textmassan, t.ex. när de genomför intervjuer och skall bearbeta den utskrivna texten. Man kan även göra kvalitativa bearbetningar av exempelvis en bok eller en artikel (Patel och Davidsson, 1994). När forskare samlar in fakta och studerar relationer mellan olika uppsättningar av fakta utmynnar detta i en kvalitativ rapport. De mäter och använder vetenskapliga tekniker som kan ge kvantifierbara och om möjligt även generaliserbara slutsatser. Forskare som anammar ett kvalitativt perspektiv är mer intresserade av att ta reda på hur människor upplever sin värld. (Bell, 2000). Vår undersökning hör till det kvalitativa synsättet. Detta motiveras av att vi till hög grad har analyserat och bearbetat textmassa och intervjuresultat. Inga analyser av siffror används för att få svar på våra forskningsfrågor. Vi kan även säga att vi inte under arbetets gång har satt oss själva utanför undersökningen, utan är helt klart involverade i framförallt intervjuerna. Även detta tyder på att vi har en kvalitativ rapport.

#### 2.1.2 Hermeneutik

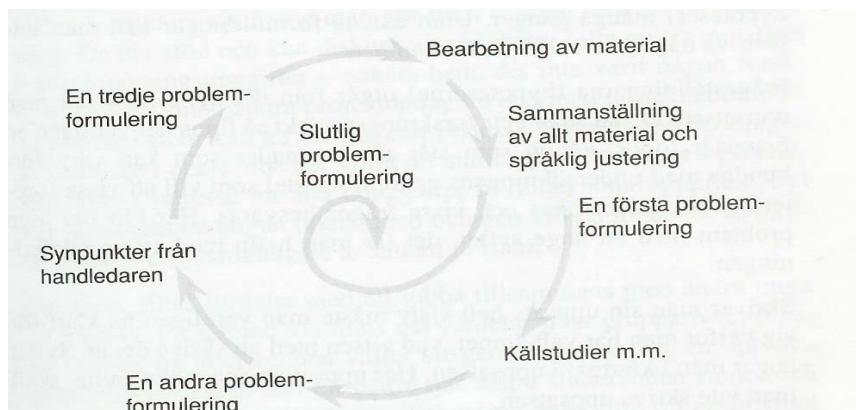
Hermeneutiken kan fritt översättas med tolkningslära och har som ett av sina ursprung teorier om bibel- och annan texttolkning. Hermeneutiken handlar alltså om tolkning av innebörder i dess vidaste mening. Tolkning kan vara av många olika slag från t.ex. symboler med fastställd betydelse till att förstå ett meddelande trots störning, språkfel och missuppfattningar. Läran används även till att uttolka diktverk, konstverk mm. Man kan på ett djupare plan förstå en människas livssituation. Den som tolkar har en förståelse i form av språklig och kulturell gemenskap, men denna förståelse

behöver även artikuleras och göras medveten. Vid tolkandet växlar man mellan del och helhetsperspektiv. Thurén ställer upp hermeneutiken mot positivismen och konstaterar att hermeneutiken gör anspråk på att förstå andra människor på ett sätt som inte bara är intellektuellt (Thurén, 1991). Tolkningarna måste ske i ett sammanhang. Man måste alltså vid tolkningen uppmärksamma den situation i vilken en text har tillkommit och på motsvarande sätt i vilken situation läsaren befinner sig. Hermeneutiken kan även ses som en allmän lära om kommunikation och förståelse (Wallén, 1996).

Tillvägagångssättet gör att våran angreppsvinkel hör till hermeneutiken, vi har tolkat och försökt sätta saker i ett större sammanhang. Intervjuerna har vi jämfört med vad som står i de rapporter som lämnas ut och sett om det inte stämmer någonstans och vad det i så fall kan bero på.

### 2.1.3 Hermeneutiska Spiralen

Problemformuleringen går i en hermeneutisk spiral (se nedan). (Ejvegård, 1993. s. 21)



Å ena sidan är det självklart att man som forskare måste agera på detta vis vid problemformulering. Att ex genomföra en "forskning" som är språkligt oförståelig är bortkastad tid. Å andra sidan kan det ligga en fara i tillvägagångssättet och det på två olika vis. Dels kan anpassningen mellan problemställningen och forskningsresultatet bli ointressant, dels kan forskningen styras så att resultatet blir som det forskaren önskar. Vårt arbete och vårt tillvägagångssätt påminner starkt om arbetssättet som beskrivs av den hermeneutiska spiralen.

## 2.2 Datasamling

### 2.2.1 Primärdata och sekundärdata

Primärdata är i första hand ögonvittnesskildringar och förstahandsrapporteringar, övrigt hör till sekundärdata (Davidson och Patel, 1994). De viktigaste sekundärkällorna är bibliografier, kataloger och resuméer (abstracts). Dessa kan man med fördel använda sig av för att få fram primärkällorna, som artiklar i fulltext, böcker eller rapporter. En primärkälla är något som kommer fram under projektets gång medan en sekundärkälla kan beskrivas som något byggt av en primärkälla t.ex. en tolkning av något upplevt som ett möte. Avgränsningen mellan primär och sekundärdata kan ibland vara svår att se. Något kan vara primärdata ur en synpunkt men sekundärdata ur en annan. Detta kan förklaras följande: om en författare till en bok har gjort forskningen själv på plats kan boken ibland anses som primärdata, men som tolkning av något som har hänt hör boken egentligen till sekundärdata (Bell, 2000).

Inledningsvis började arbetet med att samla litteratur och teori inom ämnet, så kallad sekundärdata. Detta gjordes genom högskolebibliotekets sökbas SOFIA. Nyckelordet som användes var miljöredovisning. Sökningar gjordes även i Artikelsök, Science Direct och ABI Inform där de använda sökorden var miljöredovisning, environmental accounting, environmental reporting och ecological efficiency. När litteraturmängden växt sig tillfredställande hög läste vi in oss på ämnet, för att få en bra grund att stå på. I insamlingen av data ingick även ett omfattande arbete med att få tag i miljöredovisningar, detta genomfördes med att vi sände iväg ett stort antal e-mail till företag med förfrågningar om vi kunde få läsa deras rapporter. Längre fram i arbetet gjorde vi en begränsning av branscherna till pappersindustri och livsmedelsindustrin. Vi har även studerat företagen ifråga med hjälp av deras hemsidor där i de flesta fallen miljöredovisningarna har funnits att ladda ned.

Nästa steg var att sända iväg ett andra e-mail till fyra företag av varje kategori där vi lade fram en önskan om ett intervjutillfälle med någon som arbetade inom området. Även om svaren ibland har dröjt så har vi ändå fått napp hos alla de tillfrågade. Tid sattes upp för telefonintervju där högtalartelefon användes för att vi båda skulle höra vad som sades och för att vi sedan skulle kunna bolla med varandra om vad som sades. Anledningen till att det blev telefonintervjuer var att de företag vi valt att studera ligger utspridda över hela landet, så det hade blivit alldeles för tidskrävande om vi skulle ha intervjuat på plats. Intervjuerna genomfördes så att vi innan

intervjutillfället skrev ihop ett antal frågor som vi ansåg var relevanta för undersökningen (se bilaga 2). Detta har varit vårt sätt att samla in primärdata som många gånger kan vara mer tillförlitligt än sekundärdata. I nästa steg sammanställde vi det vi fått ut av intervjuerna med respektive företags miljöredovisning i empiridelen av arbetet. Detta och med hjälp av den teori vi hade i botten använde vi oss av när vi analyserade och drog slutsatser.

## **2.3 Intervjumetodik**

### **2.3.1 Kvalitativa intervjuer**

Kvalitativa intervjuer skiljer sig från kvantitativa då dessa går ut på att förstå vad den intervjuade säger och mer tolkning används (Trost, 1993). Våra intervjuer hör till den kvalitativa undersökningsmetodiken. Detta motiverar vi med att inga siffror efterfrågades, inga variabler eller formler har satts upp utan vår målsättning var att förstå och hitta mönster med hjälp av intervjufrågorna.

### **2.3.2 Strukturerade och ostrukturerade intervjuer**

Intervjuer kan delas upp i om de är strukturerade eller ostrukturerade. Om man hårdrar kan man säga att i en strukturerad intervju är inte bara frågorna utan även svaren givna i förväg. Motsatsvis är intervjufrågor med öppna svarsalternativ ostrukturerade. Om man tolkar dessa motsatser lite öppnare kan man säga att en intervju är strukturerad om man vet vad man undersöker, valt ut rätt person att intervjua utefter ämnet och har en färdig mall att utgå ifrån. Ofta har de kvalitativa intervjuerna en hög grad strukturering (Trost, 1993). Om man avvänder sig av frågor med fasta svarsalternativ är dessa helt strukturerade. Ställer man frågor med svarsalternativ som är helt fritt, exempelvis om man frågar vad någon anser om något, är dessa alltså ostrukturerade (Davidson och Patel, 1994). Det vanligaste sättet att göra en helt strukturerad intervju är om man använder sig av enkäter där respondenten får ringa in det svarsalternativ den tycker passar (Bell, 2000).

Intervjufrågorna har skrivits så att den intervjuade kunde svara förhållandevis fritt och det gavs alltid tid för egna synpunkter i slutet av varje intervju. Detta gör att våra intervjuer lägger sig någonstans mittemellan strukturerade och ostrukturerade, då vi hade färdiga frågor som ställdes liknande till alla intervjuade men gav stor frihet vid svaren.

### **2.3.3 Standardiserade och icke standardiserade intervjuer**

Standard förklaras genom att det inte finns någon variation på intervjuerna. Samma frågor ställs under samma förhållanden till alla de intervjuade. I kvantitativa studier används ofta en hög grad av standardisering, vanligtvis med hjälp av datainsamlingar. Vid låg grad av standardisering anpassas intervjun mer till intervjurespondenten. Följden av frågorna kan ändras för att passa intervjun bättre och följdfrågor anpassas efter de svar som ges. Detta gör att variationsmöjligheterna ökar (Trost, 1993). Intervjuer som är helt ostandardiserade är när man helt anpassar frågorna efter den person man för tillfället intervjuar. En helt standardiserad intervju kan med fördel skrivas ned och användas som enkät, det är ett bra sätt om man vill få ett sammanhang där man skall jämföra och generalisera (Davidson och Patel, 1994).

Vi kan inte kategorisera våra intervjuer som helt standardiserade eller helt ostandardiserade. Frågorna vi ställde var ursprungligen samma till alla de intervjuade och omständigheterna samma då det alltid rörde sig om telefonintervjuer. Vi valde dock att anpassa både frågor och frågeföljd till den intervju vi för tillfället genomförde, vilket har gett i alla fall en liten variation på intervjuerna.

## **2.4 Sammanfattning**

Det finns olika sätt att angripa ett forskningsproblem. Det existerar en mängd olika metoder. Till att börja med samlade undertecknade in en stor mängd sekundärdata i form av litteratur och artiklar. När litterurmängden studerats tog vi kontakt med de företag vi hade beslutat oss för att undersöka. Tid sattes upp för intervjuer som genomfördes över högtalartelefon för att samla in primärdata. Resultatet som kom av intervjuerna jämfördes och kompletterades med vad företagen skrivit i sina miljöredovisningar. Summan av vad som kommit fram ur empiriundersökningen sattes sedan i förhållande till den teori som samlats in. Ur detta drog vi sedan våra slutsatser och analyser. Vi anser att vårt arbete lutar åt det kvalitativa synsättet, då vi har tolkat och satt oss själva centralt i arbetet. Vidare anser vi att vi använt oss av en hermeneutisk ansats när vi skrivit vår rapport. Detta visar sig tydligt i att vårt tillvägagångssätt påminner starkt av det som förklaras i den Hermeneutiska spiralen. Undertecknade hade mycket svårt att kategorisera intervjuerna som standardiserade eller ostandardiserade. Vi tycker att de ligger på skala mitt emellan.



## 3. Teori

---

*Miljöredovisning? Vad skall en sådan innehålla? Är det upp till vart och ett företag vad de skall ta upp? Vart kan man vända sig för riktlinjer? Med dessa och många fler frågor gav sig undertecknade ut för att leta och studera teorin kring ämnet. Mycket teori fanns det till våran glädje, men även många olika synvinklar och läror. Nedan har vi sammanställt det mest relevanta för just denna rapport.*

### 3.1 Vad är Miljöredovisning?

Miljöredovisning kan ses på två olika sätt.

Det ena bygger på klassisk redovisningsteori, detta synsätt syftar till att Miljöredovisning ska identifiera och rapportera direkta finansiella risker med miljöanknytning dvs. olika former av förpliktelser. Vilka av verksamhetens miljömässiga effekter på omvärlden som skall rapporteras i den externa redovisningen avgörs av de bedömningsgrunder som gäller för företagets affärsverksamhet i övrigt. Här tillämpas intäkts och kostnadsrapportering enligt de grundläggande försiktighets och realisationsprinciper.

Enligt den andra synen på miljöredovisning har redovisningen ett vidare syfte. En miljöredovisning kan utgöras av en beskrivning av företagets totala miljöarbete, både presentation av siffror och sådant som kan redovisas i enbart ord. Syftet med miljöredovisning är att ge läsaren en helhetsbild av verksamhetens miljöpåverkan och företagets syn på miljöarbete både i det korta och långa perspektivet. Redovisningen kan innehålla en redogörelse för företagets miljöpolicy och andra riktlinjer som företaget har antagit som mål med sitt miljöarbete (Westermarck, 1999).

Traditionell redovisning ger inte en rättvisande bild av en organisationsverksamhet. Redovisning enligt bokföringsmässiga grunder har kritiserats p.g.a. att den exkluderar vissa typer av resurser och viss typ av resursförbrukning såsom human respektive miljökapital. Anledningen till att detta exkluderas är att de inte kan mätas i monetära enheter (Falkman, 2000).

Detta är ett arbete som är globalt även om Sverige och de andra nordiska länderna har i många avseenden kommit längre än andra länder. Att företag beter sig socialt och miljömässigt ansvarsfullt är något som krävs mer och mer med tanke på att de internationella storföretagen har så pass mycket makt nu för tiden. I en internationell undersökning av PricewaterhouseCoopers 2002 visade det sig att nära 70 % av de globalt största företagens ledare trodde att sådant här ansvarstagande var avgörande för företagets lönsamhet. Påtryckningar från dels politiker men framförallt från miljöaktivistgrupper har under senare år ökat, detta i takt med att företagens inflytande på samhället och miljön tilltagit. Företagen har fler ögon på sig och kan inte längre komma undan med att bete sig nonchalant gentemot samhälle och miljö.

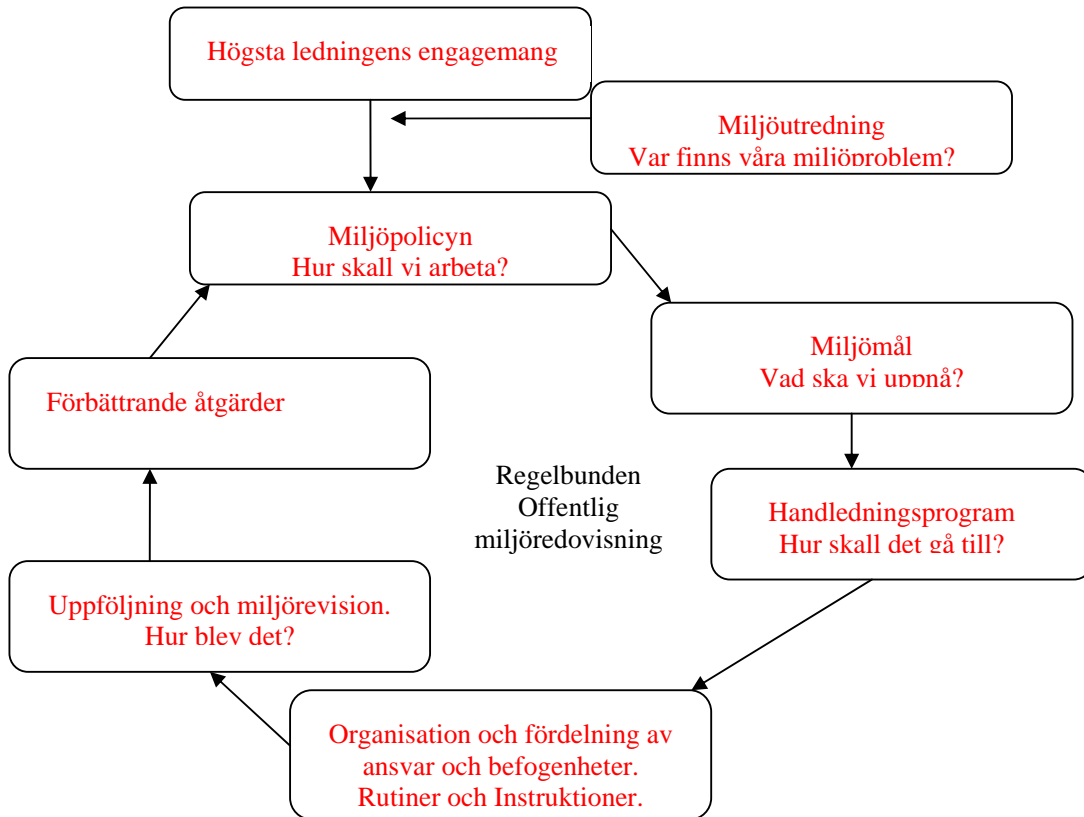
Detta har visat sig faktiskt inte bara haft nackdelar med sig för företagen. Ökad medvetenhet om hela organisationens verksamhet gör att den interna kontrollen blir bättre och fler kostnadsbesparingar kan upptäckas samtidigt som man kan effektivisera verksamheten. Anseende och rykte hos både aktieägare och allmänhet har för de flesta företag som börjat miljöredovisa ökat avsevärt. Även företag som har en miljöfarlig verksamhet kan skaffa sig en bättre ställning genom att faktiskt visa att de försöker. Se exempelvis Shell som är ett företag som frestar på miljön. De har fått mycket bra kritik för sin sociala och miljörelaterade redovisning just för att de framför både positivt och negativt. En bra miljöredovisning bör vara transparent, innehålla både positiva och negativa aspekter, demonstrera en acceptans från företaget sida över dess ansvar för samhället och miljön samt att den bör vara komplett så att intressenter kan få ut vad de söker (Adams och Zutshi, 2004).

### **3.2 Miljöarbetet i organisationen**

För att det miljöfrämjande arbetet skal ge gott resultat i organisationen krävs först och främst en bra och genomgripande kommunikation som genomsyrar alla led. Det fordras ett antal grundläggande byggstenar som detta vilar på (Larsson, 1997):

- Ledningens stöd och vilja att bidra med de resurser som krävs.
- Medarbetarnas förståelse och delaktighet i arbetet.
- En gemensam helhetssyn på arbetets betydelse.
- Struktur på arbetet så att det flyter på och inget försummas.
- Att alla kan ta del av arbetet och känner att deras roll i det är viktig.

För att strukturera upp arbetet kan man fördelaktigt använda sig av denna modell som Lars-Olle Larsson förklarar i sin bok (1997). Att ha en bra struktur vid införandet av miljöarbetet kan underlätta mycket under hela färden och man kan lättare se om det finns delar där arbetet är eftersatt.



Figur: Egen källa.

Som man ser i modellen grundar sig allt i ledningens engagemang och det är de som måste trycka på till att börja med och visa att de menar allvar med arbetet. För att komma igång ordentligt bör en miljöutredning tillsättas där man ser vad som behöver göras och lägger upp hur arbetet skall genomföras. Miljöutredningen mynnar ut i miljöpolicy som är företagets måldokument och det är den som är kärnan i miljöarbetet. Enligt EMAS-förordningen skall miljöpolicy uttrycka *”företagets övergripande mål och handlingsprinciper i fråga om miljön, vilka skall inbegripa och stämma överens med all tillämpliga krav i miljölagstiftningen”* ([www.emas.se](http://www.emas.se)). Miljöpolicy är från grunden ledningens vilja om hur miljöarbetet skall se ut. Under dessa inledande faser är kommunikationen intern men omfattar endast delar av företaget, det är först när miljöpolicy ges ut som hela organisationen tar del av arbetet (Larsson, 1997).

Stegen som följer innebär att arbetet och framförallt miljöpolicy skall förmedlas ut i organisationen. Nu börjar kommunikationen bli allt mer viktig. Miljöpolicy skall implementeras och med det skall ansvarsområden delas upp, processer skall omarbetas och de olika områdena skall prioriteras. Det är i det här stadiet viktigt att få med sig organisationen från första början. Alla bör få känna sig delaktiga för att få ett bra förhållningssätt till miljöarbetet. Fortfarande är kommunikationen endast intern.

Nu börjar en fas då det är dags att vända sig utåt, extern kommunikation. Intressenter bör få veta vad som pågår i företaget. För att detta skall ge bra resultat skall kommunikationsansvariga i organisationen vara väl insatta i området. Revisionen kan genomföras internt, externt eller både och. Fördelen med att ha extern revision är att man får en fräsch syn på arbetet, risken att bli hemmablind är alltid överhängande och det kan vara svårt att göra en bra internrevision. Miljöarbetet är nu igång, men långt ifrån klart. Det finns alltid plats för förbättringar och utveckling.

### 3.3 Årsredovisningslagen

I Årsredovisningslagen andra kapitlet (FAR, 2004) (1995:1554) står att en årsredovisning skall innehålla en förvaltningsberättelse där det skall redovisas det som påverkar företagets ställning men som inte innefattas i balans och resultaträkning eller i noter. Det som skall tas upp är bl.a. förväntad framtida utveckling, forskning och utveckling och liknande. Vad som skall innefattas står i sjätte kapitlet första paragrafen. I stycke tre står: *”utöver sådan information om verksamhetens miljöpåverkan som skall lämnas enligt första och andra styckena skall företag som bedriver verksamhet som är tillstånds eller anmälningspliktig enligt miljöbalken (1998:808) lämna upplysningar i övrigt om verksamhetens påverkan på den yttre miljön”* (FAR, 2004). Denna information skall lämnas i förvaltningsberättelsen även om företaget lämnar samma upplysningar i separat miljörapport eller miljöredovisning enligt BFN:s uttalande.

Kopplingen till miljöbalken gör att upplysningskravet endast gäller verksamhet i Sverige. Förarbetena påvisar att redovisningen skall innehålla miljörelaterad information som har direkt eller indirekt betydelse för företagets finansiella möjligheter att utvecklas. Informationen behöver dock endast innefatta den miljöpåverkan som produktionsprocessen ger upphov till. Bokföringsnämnden anser vidare att de tillståndpliktiga företagen skall föra in detta i förvaltningsberättelsen tillsammans med vad tillståndplikten innefattar. I koncernredovisningen kan miljöpåverkan redovisas mer översiktligt men skall ändå vara med. I bokföringsnämndens uttalande tolkar de att även andra

stycket innefattar att företag skall redovisa miljöpåverkan om dessa är viktiga i bedömningen av bolagets ställning och resultat eller som är av betydelse för bolagets förväntade framtida utveckling (www.bfn.se).

Sverige är inte ensamt om att ha reglerat enligt lag att viss miljöpåverkan skall visas fram, även Danmark, Nederländerna och Norge har liknande regler. I USA måste företag lämna data till Environment Protection Authority som är ett offentligt organ, vidare i Storbritannien skall samhälllig och miljörelaterad information lämnas som påverkar företaget finansiellt för tillfället eller kommer att göra i framtiden (Adams och Zutshi, 2004).

### 3.4 Monetära enheter

En av de tyngst vägande principerna inom redovisning är som sagt den så kallade monetärprincipen. Citerat ur årsredovisningslagen innebär den följande (FAR, 2004): *”Beloppen i årsredovisningen skall anges i svenska kronor. Beloppen får dessutom anges i annan valuta enligt omräkningskursen på dagen för räkenskapsårets utgång (balansdagen)”*. I rapporten skall klart framgå vilken valuta som används (t.ex. euro, SEK eller USD). Fördelen med att redovisa i monetära enheter är att belopp kan adderas och subtraheras, nackdelen är dock att vissa fenomen inte kan uttryckas i dessa belopp och då hamnar utanför redovisningssystemet (Gröjer, 2002). Det är här problemet med miljöredovisningen ligger, miljöpåverkan är mycket svårt att översätta i monetära enheter och blir då ofta utelämnade trots att det innehåller funktioner som har att göra med företagets framtida framgångar. Att inte ta upp sådana beståndsdelar i redovisningen strider i sin tur mot en annan stark redovisningsprincip, nämligen fortlevnadsprincipen eller Going Concern. Denna princip innebär att företaget har för avsikt att leva i all evighet. Då är det av stor vikt att företaget ser till att de har en hållbar utveckling dvs. att det finns naturresurser för dem att fortsätta använda så att de inte gör slut på alla (Falkman, 2002). Alltså enligt god redovisningssed bör miljöpåverkan som har att göra med företagets fortsatta verksamhet redovisas. Återigen att översätta det som rör miljön inom ett företag till monetära enheter innebär ofta problem och det finns flera sätt att attackera frågan, mycket är upp till företagen själva att lösa. En av svårigheterna är att identifiera när påverkan sker, de flesta händelser som tas upp i årsredovisningen har en transaktion som ligger till grund men det är sällan att så är fallet när det gäller miljö.

Arbetet underlättas om en naturresurs har ett fastställt marknadsvärde, om man tar en tillgång som exempel det innebär något som kommer att ge framtida fördelar (Gröjer, 2002). Detta skulle gå att göra en beräkning av om det skulle gälla exempelvis timmer som har ett marknadsvärde men desto svårare om det gäller färskvattenförbrukning som inte har något direkt marknadsvärde. Kostnader som rör miljön kan å andra sidan vara lättare att definiera, där kan man ta upp utlägg för exempelvis böter för utsläpp eller utgifter för vad eventuella utsläppstillstånd kostar. Ett bra exempel här är tonfisk industrin på 80-talet som då använde sig av nät som fångade in och skadade delfinbeståndet. Dessa nät var inte olagliga men man bytte till ”delfinsäkra” nät pga. påtryckningar från aktivister och allmänheten. Dessa nya nät innebar större kostnader för tonfiskföretagen som direkt gick att hänföra till miljöarbete (Brown, Dillard och Scott, 2005).

Konceptet eco-efficiency utvecklades i början av 90-talet och har används mer och mer som ett tillvägagångssätt för att koppla ihop ekonomi och ekologisk effektivitet. Eco-efficiency uttrycks genom en formel som ser ut som följande:

$$\text{Eco-efficiency} = \text{economic value (added)} / \text{environmental impact (added)}$$

Enligt ekvationen är eco-efficiency förbättrat då environmental impact är reducerat medan man bibehåller eller ökar värdet av outputen. Än så länge innehåller formeln inte sociala aspekter även om även dessa påverkar en hållbar utveckling.

För att komma fram till denna eco-efficiency använder man sig fördelaktigt av ett antal indikatorer. För tillfället har ett antal organ lämnat riktlinjer och rekommendationer för dessa eco-efficiency indikatorer. De olika organen är bl.a. World Business Council for Sustainable Development (WBCSD), European Environment Agency (EEA), The International Organisation for Standardisation (ISO) osv. Överlag är de rekommendationer som lämnats av ovanstående generellt samma med endast små skillnader. Följande är *The set of Seven Components* definierat av WBCSD (Errko, Melanen och Mickwitz, 2005):

- Reducerad material intensitet – försök att använda mindre råvara till att producera samma vara.
- Reducerad energi intensitet – dra ned på energiförbrukningen i produktionen.
- Reducerat utsläpp av giftiga substanser - exempelvis tungmetaller och radioaktivt avfall.
- Utökad återvinning – dels användning av återvunnet råmaterial i produktionsprocessen men även den färdiga produktens återvinningsmöjligheter.

- Maximal användning av förnyelsebara resurser – använda i så stor utsträckning som möjligt förnyelsebara råvaror och även inom energiförbrukningen.
- Förlängd produkt livslängd – designa och tillverka produkter med längre livslängd för minskad mängd avfall.
- Utökad service intensitet – instruktioner och support från företaget för att kunna använda produkten på bästa sätt.

Dessa komponenter blir som nyckeltal som företag kan använda sig av när de sätter ihop sin miljörapportering.

### **3.5 ECO- Management and Audit Scheme, EMAS**

Förkortningen EMAS står för Eco Management and Audit Scheme, som på svenska översätts till EU: s miljöstyrnings och miljörevisionsordning. EMAS är en EU förordning och fastställdes 1993 av EU: s miljöministrar. Det är ett frivilligt system som ska främja miljöstyrning inom industrin och framförallt förse allmänheten med information om företagens miljöpåverkan. I ett miljöstyrningssystem identifierar företaget sina väsentliga miljöförhållanden och sätter miljömål efter de förutsättningar som gäller för företaget. Bra miljöredovisning är A och O inte bara för de registrerade företagen utan också för att ge en bild av vad EMAS innebär i praktiken. Öppenhet och trovärdighet är två nyckelbegrepp vid arbetet med en EMAS -redovisning. För att presentera företagets miljöarbete för allmänheten skall EMAS -redovisningen presenteras enligt förordningen. Detta innebär att den skall fungera som en informationskälla till t.ex. miljömyndigheter, lokala politiker, lokalbefolkningen och miljöorganisationer. Det är att tänka på att miljöredovisningen är en färskvara och att fler redovisningar kommer att utarbetas under årens lopp samt att läsaren lätt måste kunna identifiera vilket år uppgifterna gäller för ([www.miljostyrning.se/emas](http://www.miljostyrning.se/emas)).

EMAS -systemets huvudsyfte är ständiga förbättringar genom uppfyllda miljömål. Miljömålen bör så långt som möjligt uttryckas i kvantitativa termer. Det viktigaste resultatet av miljöarbetet är att redovisa miljöprestanda, dvs. resultatet av företagets miljöarbete. Miljödata uttryckt i siffror säger inte så mycket för dem som inte är särskilt insatta. Det ses av stor vikt att ge en bild av utvecklingen under tidigare år, ca fem år tillbaka i tiden, så att läsaren slipper leta fram de tidigare miljöredovisningarna för att få belyst hur långt företaget kommit i sitt miljöarbete och framförallt för att kunna få en översikt över hur de tidigare miljömålen uppfyllts.

EMAS -förordningens kravlista behöver inte följas men det kan vara lämpligt och logiskt att ha en viss ordning på dessa frågor så att miljöredovisningarna ger svar på följande frågor ([www.miljostyrning.se/emas](http://www.miljostyrning.se/emas)).

1. Vilken verksamhet bedrivs vid anläggningen?
2. Hur påverkar verksamheten miljön och vilka effekter får det?
3. Vilka är målen för miljöarbetet?
4. Hur genomförs miljöstyrningsarbetet?
5. Vilka är de viktigaste resultaten av miljöarbetet?

Genom de frivilliga miljölednings- och certifieringssystemen EMAS och ISO 14001 kan företagen få kvalitetsintyg på att de byggt upp interna förutsättningar för företagets miljöarbete. Dessa två system har fått större betydelse under årens lopp. Deltagandet i EMAS är frivilligt, arbetet resulterar i en offentlig miljöredovisning, ett dokument som skall utarbetas och granskas årligen samt även godkännas av en miljökontrollant.

EMAS principer:

- Öppna system, tillämpbara för alla företag och organisationer samt varor, produkter och tjänster.
- Frånvaro av värderingar och förutbestämda kravnivåer som skall vara uppfyllda.
- Miljöarbete efter egna ambitioner och förutsättningar mot en ständig förbättring.
- Granskning, kontroll och uppföljning av en ackrediterad, oberoende och kompetent part.
- Öppen och verifierad redovisning av miljöinformation.

EMAS är ett effektivt verktyg som används för att bedriva ett modernare miljöarbete med de nya miljöfrågorna. Det är ett frivilligt system vars syfte är att främja en positiv miljöstyrning och en ständigt förbättring av miljöarbetet (Westermarck, 1999).

Med utformningen av EMAS menas att uppmuntra företag att arbeta mer efter principen ”hellre förekomma än förekommas”. Med detta uttryck menas att aktivt ta itu med de miljöproblem man själv har istället för att reagera passivt i efterhand på kundens eller lagstiftningens krav. För att nå



denna framgång måste alla i företaget vara medvetna om företaget miljösjatsning och att denna genomförs med engagemang från hela personalstyrkan.

### 3.6 ISO 14001

ISO 14001-standarden är ett frivilligt verktyg som skall underlätta för företag och organisationer att bedriva ett effektivt och strukturerat miljöarbete med hjälp av ett dokumenterat miljöledningssystem. Standarden ger en arbetsmodell som syftar till ständiga förbättringar av miljöarbetet.

Den kan användas för en egen bedömning av överensstämmelsen med standarden eller som underlag för en extern certifiering ([www.miljostyrning.se/iso14000](http://www.miljostyrning.se/iso14000)).

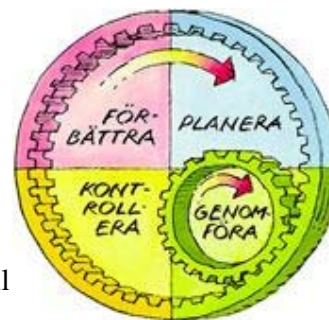


Bild: [www.miljostyrning.se](http://www.miljostyrning.se)

Oavsett storlek eller verksamhetsinriktning så riktar sig ISO 14001 till alla företag och organisationer.

Ett miljöledningssystem bör i de flesta fall utgå från den egna verksamheten och se till att det anpassas till de krav som ställts samt att vara en hjälp i att rationalisera och förbättra företagets miljöarbete. Att sen fullfölja de moment som beskrivs i ISO 14001 skall ses som en rutin som bör samordnas med annat ledningsarbete, vad avser både kvalitet och arbetsmiljöfrågor ([www.miljostyrning.se/iso14000](http://www.miljostyrning.se/iso14000)).

ISO 14001-standarden syftar till att:

- Utgöra verktyg för att säkerställa att miljöarbetet inom verksamheten genomförs på ett systematiskt och effektivt sätt.
- Säkerställa att miljöarbetet genom ständig förbättring leder till att verksamhetens totala miljöbelastning kontinuerligt minskar.
- Säkerställa att verksamhetens ledning har god kontroll över miljöarbetets utveckling både vad avser resultat och kostnader
- Ge verksamheten en möjlighet att både internt och externt kommunicera att miljöarbetet bedrivs på ett konkret och verifierbart sätt ([www.miljostyrning.se/iso14000](http://www.miljostyrning.se/iso14000)).

Standarden kan användas för att certifiera verksamhetens miljöledningssystem, men kan även användas med syfte för att kunna lämna en egen deklARATION av att verksamheten följer kraven i ISO 14001.

ISO 14001-standardens bygger på fem grundelement ([www.miljostyrning.se/iso14000](http://www.miljostyrning.se/iso14000)):

1. att upprätta en miljöpolicy
2. att planera verksamheten
3. att införa och driva miljöledningssystemet
4. att följa upp och kontrollera arbetet
5. att åtgärda och ständigt förbättra arbetet

### **3.7 Skillnader mellan EMAS och ISO 14001**

- EMAS -förordningen är för nuvarande anpassad för industrianläggningar inom EES (Europeiska Samarbetsområdet). ISO-standarderna är främst avsedda att användas av alla typer av organisationer över hela världen. Vilket menas att verksamheter som är anpassade efter EMAS täcks även av ISO 14001.
- En EMAS -registrering avser en anläggning inklusive deras miljöpolicy, miljöprogram, miljöledningssystem, miljöutrednings- eller miljörevisionsförfarande och miljöredovisning. Men en ISO 14001-certifiering omfattar däremot enbart själva miljöledningssystemet.
- EMAS behandlar först och främst miljörevision av anläggningar och dess miljöaspekter, medan ISO 14001 talar om revision av miljöledningssystem. Genom att göra ett utvidgat förfarande kan dock ISO-standarderna tillämpas så att de täcker även kraven i EMAS (Westermark, 1999).
- Både EMAS och ISO 14001 kräver att en miljöpolicy som förpliktigar till kontinuerliga förbättringar upprättas och underhålls. Till skillnad från ISO-standardens kräver EMAS dessutom att miljöpolicyn baseras på att miljöeffekterna inte skall överskrida de som erhålls vid ett ekonomiskt realistiskt utnyttjande av bästa tillgängliga teknik.
- Enligt EMAS skall företagen säkerställa att underleverantörer till den anläggning som skall registreras tillämpar miljöstandarder som motsvarar företagens egna. Dessa krav finns inte uttalade i ISO 14001 (Westermark, 1999).

De största skillnaderna mellan EMAS-redovisningar och andra miljöredovisningar är att det från förordningen ställs vissa krav på innehållet. EMAS redovisningen omfattar en viss anläggning medan andra miljöredovisningar kan omfatta en koncern eller ett tjänsteföretag (Jakobsson och Jakobsson, 1998).

### 3.8 Varför miljöredovisa?

Det kan finnas flera olika anledningar till att företag miljöredovisar. Ett bra och överskådligt sätt att se detta är genom att använda sig av Svante Beckmans 4N-typologi. Denna modell bygger på Edward Gibbens teori om romarrikets uppgång och fall och används för att svara på ”Varför vi gör som vi gör”. Det vi helst gör kan motiveras enligt dessa kriterier (Bergström *et al*, 1998):

- Nöje:

Att det skulle vara ett nöje att ta tag i ett så pass omfattande projekt som att sätta samman en miljöredovisning? Nej kanske inte, men om man ser till självtilfredsställelse kan ett sådant arbete vara positivt. Det är dock människor som arbetar på företagen och det är de som vill att miljön skall hålla till barn och barnbarn. Om man sover bra på nätterna och inte blir pajkastad när man visar sig ute offentligt, utan istället hyllad, som någon som arbetar för att rädda planeten är ju ett nöje det med.

- Nytta:

Vilken nytta ger det företaget att miljöredovisa? Företag strävar efter att vara lönsamma och nyckeln till det är att sälja mer. Genom att marknadsföra sig som ett miljövänligt företag kan man fånga ett stort antal extra kunder, som även ofta är villiga att ge lite mer pengar för en vara som är miljömärkt. Ett positivt word-of-mouth börjar cirkulera vilket kan gynna ett företag mycket. Även om det krävs resurser och kan vara lite mer kostnadskrävande att lägga om sin verksamhet till att sträva efter att förbättra miljön har flera företag insett att det är det som behövs. Än en gång ser vi att den tilltagande konkurrensen på de flesta marknader gör att företag ständigt måste hitta nya sätt att göra sig själva mer konkurrenskraftiga. Miljöarbetet gör på detta sätt att företagen måste se till en av de mest viktiga redovisningsprinciperna nämligen Going Concern (Smith, 2000), det blir ett sätt att tillryggalägga verksamhetens fortlevnad. Viktig att poängtera är att det inte bara gäller företag som vänder sig direkt till konsumenter

utan även underleverantörer gynnas. Fler företag som själva miljöredovisar ser mer och mer till hur deras leverantörer ser på miljöarbetet.

- Normer

Om man med normer ser till vad företag tror sig bör göra. De anser att det är deras plikt att miljöredovisa. Man kan även se en "följa John" tendens här, företag som lagt fram hyllade miljörapporter inspirerar andra att följa i deras fotspår. Så kallad "bench marketing", företag ser vad som gjort deras konkurrenter mer framgångsrika och tar efter. Allteftersom behöver vi nog inte se efter någon normmotivering utan vanan gör att normen försvinner.

- Nöd

Vad kräver lagen eller omgivningen? Lagstiftningen runt miljörapportering innefattar än så länge endast de som enligt miljöbalken (FAR, 2004) är tillståndpliktiga verksamheter. Men även andra företag kan vara tvungna att ha någon slags miljöredovisning, exempelvis för att deras kund kräver det. Företaget kan vara nödd och tvungen till detta för att hålla sig kvar på marknaden även om det inte grundar sig på lagtvång.

Motiv primärt inifrån företaget

|   |             |              |                               |
|---|-------------|--------------|-------------------------------|
| Motiv vilande på en ide' om ett egenvärde | <b>Nöje</b> | <b>Nytta</b> | Motiv vilande på konsekvenser |
|   | <b>Norm</b> | <b>Nöd</b>   |                               |

Motiv primärt utifrån företaget

Figur: Bergström *et al* (1998). S. 29.

### 3.9 Revision

Revision innebär att man går igenom och granskar något i syfte att förbättra. De flesta vet ju vad en revision av finansiell karaktär innebär. Nämligen att utomstående granskar bokföring, redovisning och förvaltning av en organisation. Detta är lagreglerat och det finns gott om praxis och seder kring ämnet att gå efter. När det då gäller revision av miljöredovisningar blir det dock genast mer komplicerat, det är här varken definierat inom lag, praxis eller normer. Det externa trycket för en miljörevision är inte särskilt hårt, företag kan gott och väl välja att göra endast en intern version. Certifiering enligt EMAS och ISO 14001 kräver dock extern revision. Flera företag väljer en extern revision av sitt miljöarbete för att det skall nå ut till allmänheten att de lägger ned resurser på miljöfrämjande arbete. Miljörevision är enligt ISO 14001 – Riktlinjer för miljörevision ([www.miljostyrning.se/iso14000](http://www.miljostyrning.se/iso14000)): *Allmänna principer, i korthet, en verifieringsprocess för att samla in och utvärdera revisionsbelägg gällande specificerade miljöaktiviteter, företeelser, förhållanden samt miljöledningssystem och göra jämförelser med givna revisionskriterier.* För att bli certifierad enligt ISO 14001 krävs dock ej en fullständig miljöredovisning utan det räcker med en aktuell miljöpolicy som är tillgänglig för allmänheten. Revision för de som valt att certifiera sig enligt EMAS skall göras av externa miljökontrollanter som är ackrediterade enligt SWEDAC, Styrelsen för ackreditering och teknisk kontroll.

I och med att man i Sverige har stor handlingsfrihet när det gäller miljöarbetet och då särskilt när det gäller revisionen finns det få normer och praxis att följa. För att underlätta för företag och för att få mer jämförbarhet inom miljörevisionen har ett antal organ utarbetat vissa standarder som går att följa. EMAS har ett klart utvecklat tillvägagångssätt när de reviderar, men det gäller då endast EMAS redovisningar. Vidare har IAPC (International Audit Practice Committee) börjat arbeta på en utredning som innebär riktlinjer om miljöinformation i årsredovisningar. Ytterligare har FEE (Federation des Experts Comptable Européens) Environmental Task Force påbörjat ett arbete för att utveckla råd kring revision och granskning av miljöredovisningar.

Ser man vidare på själva revisorns roll i arbetet är det skillnad mellan en finansiell revision och en miljörevision. Vid en traditionell finansiell revision skall revisorn avgöra om företagets ekonomiska redovisning ger en rättvisande bild av företaget. Det finns väl utarbetade lagar och praxis att följa i arbetet och vid fel kan revisorn bli ansedd som medskyldig. Vid en miljörevision finns för det

första för tillfället inte några övergripande brukliga regler och utlåtandet omfattar det material som företaget har ställt till förfogande. Det är med andra ord mycket svårt för miljörevisorn att avgöra om företaget försöker dölja något (Larsson, 1997). För att revisionen skall bli så heltäckande som möjligt nu när det inte finns några konkreta normer att följa bör det innan sätts upp kriterier för revisionen av företaget och revisorn. Dessa kriterier bör innehålla överenskommelser om revisionsuppdraget så att inget missuppfattas där, samt väl utvecklade riktlinjer om vad miljöredovisningen skall innehålla och vad som skall granskas, så att revisor och uppdragsgivare är på samma plan.

Ytterligare ett problem är vem som skall göra revisionen. En ekonomirevisor kan ha bristande kunskap inom miljöarbete och ha problem med att revidera en miljöredovisning. Skall miljöexperter genomföra revisionen kan det brista då dessa kanske inte har tillräckligt med kompetens inom det finansiella. Ett samarbete mellan miljöexperter och finansiella revisorer kan bli en nödvändighet. Förslaget om granskning av frivillig separat Miljöredovisning kom i februari 2004, där FAR presenterade sitt förslag. Förslaget avviker starkt från deras tidigare tankar när det gäller miljöredovisning och miljörevision. En revisor vid namn Siv Berlin menar att hon verkligen inte vill bli miljörevisor. Miljörevisor är en kompetensfråga och en FAR-byrå ska ansvara för vad alla sina medarbetare gör. Siv menar att hon aldrig skulle kunna ta ansvar som en miljörevisor måste göra för en rapport som tex. en biokemist har åstadkommit.

Det är kunskap som saknas för att revisorer skall kunna kontrollera exempelvis utsläpp, det ligger utanför revisorernas område. Så därför bör ett nytt yrke tas fram för att ta hand om dessa uppgifter. Allt fler och fler företag har börjat med miljöredovisning men oftast i en separat skrift, men även i årsredovisningen som en sida om miljön. Förordningen som trädde i kraft 1 april, 1995 och har sin grund från 1993. Då antog EU beslutet om en plan för styrning och revision av miljöpåverkans ekonomiska effekter. EU presenterade 1993 även ett nytt miljöhandlingsprogram för framtida hållbarhet. Hållbarhet beskrivs som en strategi för fortsatt ekonomiska och sociala utveckling (Wennberg, 2004). Enligt detta program skall företagets miljöpåverkan presenteras i deras årsredovisning, samt målen för företagets miljöpåverkan.

1995 byggde Lars-Olle Larsson en miljökonsultavdelning. Han visar oböjligt engagemang och tror på ökad förståelse för Miljöredovisning och Miljörevision. Detta nya ökar kraven på bolagsstämmans revisorer. FAR tillsätter nu en samrådsgrupp för miljöfrågor med alla FAR's kommittéer representerade.

Nu konstaterar både IFAC (International Federation of Accountants) och FEE Environment Task Force att finansiella revisorer i allt större utsträckning involveras i granskning av miljöredovisning. Från 2001 finns ett nytt FAR nu med plats för specialistledamöter såsom miljöspecialister och miljörevisorer. Detta öppnar förstås nya perspektiv tex. att en rekommendation om att granska hållbarhetsredovisningar inte nödvändigtvis måste rikta sig till vanliga kvalificerade revisorer. Många företag vill nu ha en oberoende granskning av sina redovisningar av ansvarsfullheten. CSR (Corporate Social Responsibility) skapas. Med CSR menas att företag aktivt ska bidra till ett bättre samhälle och en bättre miljö. Med Miljöredovisning avses enligt förslaget redovisningar av företagets miljörelaterade etiska och sociala förhållanden men även den ekonomiska utvecklingen som är knuten till dess förhållanden.

Ingen kan undgå att kraven på miljöinformation i förvaltningsberättelsen har medfört en avsevärd ökning av mängden miljöinformation som läsaren av årsredovisningar lättare kan ta del av. Att lägga märket till är att olika bolag och deras revisorer kan göra helt olika tolkningar av vad som krävs för att tillgodose kraven i Årsredovisningslagen och lämna en relevant och tillförlitlig information till läsaren.

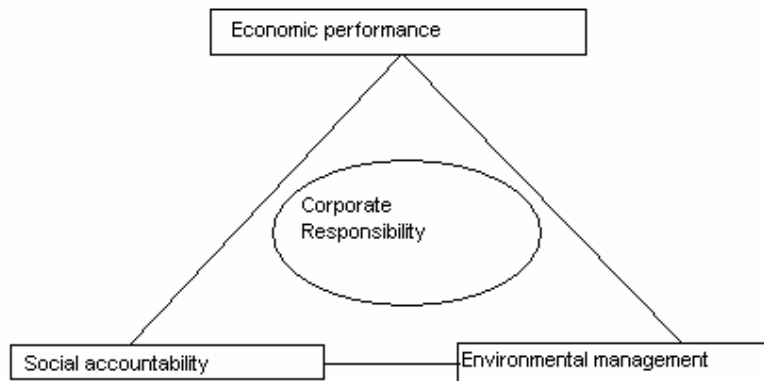
Den utökade upplysningsplikten angående miljöfrågor innebär en utökning av revisorns granskningsuppgift. Det fördes en debatt om revisorer hade tillräckligt med kompetens för att även revidera miljöinformation som bolaget förväntades redovisa. FAR vill framlägga att den information som redovisas baseras på ÅRL's krav är varken relevant eller jämförbar och inte heller alltid tillförlitlig (Wennberg, 2004).

### **3.10 Hållbar utveckling**

Hållbar utveckling är ett uttryck som varit politiskt centralt sedan 80-talet. Vad det innebär kan skifta mycket beroende vem man talar med och i vilket sammanhang det nämns. Det kan handla om hållbarhet av teknisk art (bristningsgränser), ekonomisk art (konkurs) eller ekologisk art (artutrotning). Hållbarhet kan också skilja sig åt beroende på var man befinner sig. Det är inte samma hållbarhet som är problematisk överallt. Ett bra sätt att förklara kärnan i vad hållbar utveckling innebär är att förklara det som en 'ide' om rättvis fördelning av resurser inom och mellan generationer (Bergström *et al*, 1998).

Hållbar utveckling började sitt framtåg vid samma tidpunkt som miljöredovisning och ställer krav på de stora multinationella företagen att ta ett större ansvar för inte bara miljön utan även kring etiska och samhällsliga frågor. Under WSSD:s (World Summit for Sustainable Development) möte i Johannesburg 2002 uttalade sig FN:s General sekreterare Kofi Annan i ämnet. Han menade att man inte ville att företag skulle något annat än sin vanliga verksamhet utan snarare att de skall driva sin vanliga verksamhet på ett annorlunda sätt. Syftet med mötet var att diskutera saker som innefattas av uttrycket hållbar utveckling och vad man bör trycka på. Frågor som bristen på färskvatten, ökande fattigdom och bevarandet av biologisk mångfald behandlades.

Då ett företags miljöredovisning enbart innefattar den miljöpåverkan och det miljöarbete som pågår är en hållbarhets redovisning utökad med det ansvar för samhället och sina anställda ett företag tar. Detta arbete benämns som "Corporate Responsibility", och fler och fler företag har fått upp ögonen för det. I en värld med allt starkare konkurrens har inte företag råd att ha dåligt rykte, utan måste ständigt kämpa för att ligga bra till på marknaden. Vad som innefattas av corporate responsibility förklaras lätt med hjälp av en figur kallad "Triple bottom line":



Figur: Wilenius, 2005. s.136

- Economic performance innebär att företaget tar ansvar för sin redovisning samt att de betalar de skatter och avgifter de är ålagda. Ämnet har varit mycket i ropet det senaste i och med Endron skandalen.
- Social accountability innefattar arbetsmiljö, internutbildningar och kvalitets kontroller av inköp från tex. utvecklings länder.



- Environmental management behandlar miljöfrågor som elförbrukning och avfallshantering o.s.v. (Wilenius, 2005)

Ovanstående punkter kan med fördel behandlas och sammanställas i en separat rapport som kompletterar ett företags årsredovisning.

### **3.11 Sammanfattning**

Det är svårt att säga vad miljöredovisning är, det kan ses på två sätt. Det ena bygger på klassisk redovisningsteori, detta syftar till att Miljöredovisning ska identifiera och rapportera direkta finansiella risker med miljöanknytning d.v.s. olika former av förpliktelser. Den andra synen på miljöredovisning har ett vidare syfte. En miljöredovisning kan utgöras av en beskrivning av företagets totala miljöarbete både presentation av siffror och sådant som kan redovisas i enbart ord. Syftet med miljöredovisning är att ge läsaren en helhetsbild av verksamhetens miljöpåverkan och företagets syn på miljöarbete i det korta och långa perspektivet.

EMAS som på svenska översätts till EU's miljöstyrnings och miljörevisionsordning är ett frivilligt system som ska främja miljöstyrning inom industrin och framförallt förse allmänheten med information om företagets miljöpåverkan. EMAS förordningen kravlista behöver ej följas men det kan vara lämpligt och logiskt att ha en viss ordning för att svara på EMAS frågor, som är en strävan efter ständig förbättring av miljöarbete. ISO 14001-standarden är ett frivilligt verktyg som skall underlätta för företag och organisationer att bedriva ett effektivt och strukturerat miljöarbete med hjälp av ett dokumenterat miljöledningssystem.

Det finns olika anledningar till varför företag miljöredovisar. För att ta reda på detta har vi studerat 4-N typologi modellen för att senare tillämpa den på de företagen vi har studerat. Vidare har vi läst om hur revision fungerar både internt och externt. Ett mycket stort och komplicerat ämne är de monetära enheter och hur man skall gå tillväga om man skall översätta miljöpåverkan till monetära enheter. Utvidgar man miljöredovisningen kan man med fördel sammanställa en hållbarhetsredovisning där förutom miljöpåverkan även ekonomiskt och socialt ansvar innefattas.

## 4. Empiri

---

*Ut i verkligheten! Efter att studerat teorier och fakta så att det går runt i huvudet är det nu dags att ge sig i företagslivet. Att förankra det man studerat teoretisk genom att undersöka hur det verkligen går till är nog det bästa sättet att lära hävdar vi. Avsnittet inleds med presentation av de fyra utvalda pappersbruken och fortsätter med de fyra livsmedelskedjorna.*

### 4.1 Pappersbruk

#### 4.1.1 BILLERUD

Billerud Karlsborg AB ingår i Billerud AB som är börsnoterat och bildades 2001, här ingår även massa- och pappersbruken Skärblacka och Gruvön. Billerud Karlsborg AB framställer pumpmassa som sedan processas och blir vit pappersmassa samt vitt säck- och kraftpapper. Massan används bl.a. till hygienpapper, affischer, etiketter mm. Kraftpappret å sin sida används till att göra bärkassar, mjöl- och socker säckar etc. Bruket omsätter årligen 1,5 miljarder per år och har runt 470 anställda.

#### **Samarbetspartners**

I sin miljöredovisning 2003 fastställer Billerud sin policy för kvalitet, miljö och omvärldsryn och att de strävar efter att vara ett ekonomiskt, socialt och ekologiskt uthålligt företag. De menar att de värnar om medarbetarnas kompetens och att denna tas om hand i en lärande och utvecklande organisation. Billerud Karlsborg AB åsyftar vidare att de krav som ställs på dem ur miljösynpunkt av myndigheter anses som minimikrav och de ser hela produktionsprocessen ur ett kretsloppsperspektiv. De skriver även i sin policy att de väljer leverantörer och samarbetspartners utefter samma värderingar som de själva har. I en intervju med Mikael C Larsson som är miljöingenjör på Billerud Karlsborg AB säger han att det inte blir så aktuellt med att kontrollera leverantörer, eftersom de mest använder sig av Svea Skog som huvudleverantör. Det är därifrån som all råvara kommer. Däremot är kunder till ganska stor utsträckning intresserade av företagets miljöarbete och frågar om det, berättar Larsson. Då är det till fördel att ha någon slags certifiering, det räcker att visa det så vet kunden genast vad företaget står för.

### **Certifieringar och revision**

Billerud Karlsborg AB påbörjade sitt miljöarbete 1995 genom att införa ett miljöledningssystem. År 1998 blev de certifierade enligt ISO 14001 och året därpå certifierades de enligt EMAS. Dessa certifieringar beror delvis på som Larsson menade ovan att det är smidigt att visa fram certifikaten då intressenter undrar över miljöarbetet. Dessa certifieringar är så pass väletablerade att företag vet vad det innebär och vad de står för. Intervjurespondenten tycker att EMAS är ett bra verktyg i miljöarbetet, det gör det lättare att nå ut till allmänheten och rapporten är kort och koncist. Den är lätt att förstå och läsa för alla. Han tror vidare att företaget hade utformat någon slags miljöredovisning även om de inte hade behövt lämna miljöinformation enligt lag. Rapporten hade kanske varit lite mindre och bara innehållit det som företaget tycker är viktigast som buller, luft och vattenpåverkan. Miljöredovisning är något som ligger i tiden nu tycker Larsson. Eftersom företaget är certifierat enligt EMAS och ISO krävs extern revision av ackrediterade revisorer. Det genomförs även interna revisioner av specialutbildade anställda varje år.

### **Arbetet internt och externt**

Larsson berättar vidare under intervjun att de under utarbetandet av miljöredovisningen har sett på andra företags arbete och då främst hur deras systerföretag har gått tillväga. Målet är att göra rapporten mer lättillgänglig för intressenter, men att han själv inte är helt nöjd med resultatet. Det finns alltid rum för förbättringar. För att nå ut internt med miljöarbetet ges det ut en miljömapp med miljömål varje år som hela organisationen arbetar mot. Det går även iväg en informationsbroschyr till anställda för att de skall vara medvetna om arbetet. Det är svårt menar miljöingenjören att veta hur väl detta har penetrerat organisationen, men han anser att kulturen är öppen och tror att det arbetas på i rätt anda. Det pågår ständigt förbättringsarbete beskriver Larsson, nyinvesteringar som görs ses alltid över så att det är miljövänliga alternativ.

### **Redovisningens innehåll och öppenhet**

Eftersom Billerud Karlsborg AB är certifierat enligt EMAS måste även negativ miljöpåverkan tas fram. Externa klagomål på buller redovisas i rapporten samt andra miljöincidenter tas fram, som exempelvis maskiner som havererat vilket medfört ökade utsläpp. Företaget har även utarbetat ett antal nyckeltal där de räknat fram företeelser som utsläpp kg/dygn eller avfall och komposterat ton/år. Miljöpåverkan är ej översatt i monetära enheter men Larsson redogör att man räknar på vad miljöinvesteringar kostar och detta delas upp i bokföringen. I övrigt är Larsson själv mest nöjd med företagets arbete för att minska utsläpp i luften, han anser att de lyckats bra på det området. Han tror

att vi kommer få se mer lagar och regler kring ämnet i framtiden och att miljöredovisning är här för att stanna.



## 4.1.2 ARCTIC PAPER

Arctic Paper Håfreströms AB utvecklar och tillverkar högkvalitativt bestruket finpapper för den grafiska industrin. Denna sorts papper används i huvudsak till reklamtryck, tidskrifter och böcker. Företaget grundades 1880 och ingår i Arctic Paper koncernen som är Europas ledande industriföretag inom grafiskt finpapper. Arctic Paper Håfreströms AB har tillfälligt tillstånd att producera 200 000 ton om året. Under 2003 var omsättningen runt 1 miljard kronor och företaget har omkring 390 anställda.

### **Miljöarbetet**

Arctic Paper Håfreströms AB skriver i sin miljöpolicy att verksamheten skall bedrivas på ett säkert, effektivt och resurssnålt sätt för både människa och miljö. Deras mål är inte bara att följa författningkraven utan att även överträffa dem. Enligt Bengt Nilsson som arbetar med kvalitets och ledningssystem för företaget och är projektledare för miljöarbetet pågår det ständigt arbete för att förbättra sig inom ämnet. Nilsson är själv nöjd med företagets miljöarbete och tror att det är ganska väl inarbetat i organisationen. De försöker få ut miljöarbetet internt genom Internet och information till anställda. Det har även genomförts en intern utbildningsdag på företaget

### **Certifieringar och revision**

Företaget är certifierat enligt både ISO 14001 och EMAS och har genom detta förbundit sig att ständigt förbättra miljöarbetet. Enligt Nilsson är valet av certifiering beroende på att de passade in på företaget. Certifieringarna överensstämmer med företagets profil och det grundar sig även på ett koncernbeslut. Det har även under senare år blivit ett krav från kunder att ha någon slags miljöarbete och då passar det bra med dessa certifieringar. Följden blir också att det krävs extern revision av resultatet. Arctic Paper Håfreströms AB revideras av Det Norske Veritas Certification AB som är ackrediterade av SWEDAC. I miljöredovisningen har de främsta miljöaspekterna tagits fram och vilka aktiviteter som framkallar denna miljöpåverkan. Dessa miljöaspekter revideras löpande och värderingar görs en gång om året. De mest betydande miljöaspekterna för 2003 var bl.a. energi, transporter, avloppsvatten och restprodukter.

### **Redovisningens innehåll och öppenhet**

Angränsande till miljöaspekterna har det tagits fram miljöpåverkan uträknat som ett antal nyckeltal. Dessa är inte översatta till monetära enheter och det är enligt Nilsson inget företaget har försökt göra. Nyckeltalen är istället t.ex. elåtgång för ton papper eller utsläpp i luft respektive vatten per ton tillverkat papper. Dessa nyckeltal finns att jämföra ända tillbaka till 1994. Det redovisas även miljömål som hade satts upp för 2003 som dock inte hade blivit uppfyllt. Detta finns en förklaring till. Informatorn menar att med anledning till att de är certifierade enligt EMAS måste de ta fram både de positiva och de negativa händelserna kring miljömålet. Ingenting får döljas i rapporten. Företagets miljöredovisning innehåller en utförlig beskrivning av hur produktionsprocessen ser ut och även hur reningsanläggningen fungerar. De har även en uppställning av vilka tillståndsvillkor företaget har och i anknytning till det även en förteckning på hur utfallet ser ut för 2003. Tillstånden är inte överstigna någonsans men då bör man ha i åtanke att de inte producerade alls så mycket som de hade tillstånd för.

### **Samarbetspartners**

Eftersom en av de stora miljöaspekterna var transporter och de flesta råvaror anländer med lastbil har företaget försökt förbättra miljöpåverkan genom att få transportörerna att använda fordon med nyare och mer miljövänliga motorer. Nilsson berättar vidare att de utvärderar sina leverantörer och samarbetspartners och försöker se till att de också tillämpar något slags miljöarbete. De efterfrågar certifieringar hos sina leverantörer precis som deras kunder gör hos dem.

### 4.1.3 HOLMEN

Holmen är en skogsindustrikoncern som kan tillverka cirka 2,4 miljoner ton papper och kartong per år. Dominerande marknad är Europa och koncernen omsätter årligen cirka 16 mdkr. Antalet anställda är cirka 4 900. Holmen-aktien finns på Stockholmsbörsens lista över de mest omsatta aktierna.

Holmens ekonomichef sammanställer de ekonomiska siffrorna till miljöredovisningen, texten i miljöredovisningen får någon annan ta hand om.

#### **Miljöarbetet**

Miljöansvaret i företaget fördelas, miljöarbetet sköts i enlighet med företagets miljöpolicy. Claudia Häggström som är ekonomichef berättar att miljöpolicyen inte är tillräckligt inarbetad och att det inte pågår något arbete internt just nu med företagets policy. Koncernens styrelse och VD samt cheferna för affärsområdena har övergripande miljöansvar. Fabrikschefer och regionchefer har ett operativt miljöansvar i företaget. Miljöchefen och koncernen samordnar miljöinsatserna samt bevakar utvecklingen på miljöområdet. Men deras uppgift är även att påbörja och driva samverkansgrupper. En sammansatt koncerngrupp verkar för att göra arbetet med kvalitets och miljöledningssystemet effektivare. Holmens anställda skall ha goda miljökunskaper för att det dagliga arbetet ska kunna fungera. De anställda ska kunna ta ett personligt ansvar för miljön, det gäller då att de kan sin sak. Företaget har ett miljøråd som är sammansatt av miljöexperter från affärsområdena med Holmens miljöchefer som ordförande. Miljørådet verkar för att miljöpolicyen tillämpas, erfarenheter utbyts och policyfrågor bereds. På frågan om hur det kommer arbetas i framtiden svarar ekonomichefen att hon tror miljöredovisningen kommer att stanna, men tror på mer fokus även från regeringens sida. Hon tror också att det kommer mer lagar i framtiden kring temat. Holmens ekonomichef är nöjd med företagets miljöarbete men påpekar att det finns ju alltid något att förbättra.

Holmens miljöredovisning är sammanställd och produceras internt i koncernen. Detta ser företaget som ett bra sätt att utveckla kompetensen på miljöområdet.

#### **Redovisningens innehåll och öppenhet**

Häggström anser att de inte bara tar fram det positiva i miljöredovisningen utan även det negativa. Företaget vill ju sälja så det är inte alltid man tar fram de mest negativa detaljerna, man vill ju ha

kvar sina kunder, menar ekonomichefen. I Holmens miljöredovisning så redovisas det mesta i nyckeltal, det förekommer inga försök till översättning till monetära enheter. Holmen koncernens resursanvändning av utsläpp och produktion redovisas i nyckeltal.

### **Samarbetspartners**

I Holmens miljöredovisning framgår att företaget är noga med sina leverantörer, och ser till att de är miljöanpassade. Vid intervjun framgick det att detta är lite tvetydligt eftersom man inte kan ställa förstora krav på sina största och viktigaste leverantörer.

### **Certifiering och revision**

Alla bruk i Holmen är certifierade enligt ISO 14001. Miljöredovisningen är ej granskad av extern revisor.



Alla produkter som Korsnäs tillverkar baseras på råvaror från skogen. De tillverkar pappersmassa som exempelvis används till förpackningar i kartong. Det ställer höga krav på miljöhänsyn i verksamheten. Kretsloppstänkande är inbyggt i samtliga led i produktionen.

#### **Miljöarbetet internt och externt**

I företagets miljöredovisning framgår att de började miljöredovisa 1995, men redan på 1980-talet fanns deras miljöbroschyr. Inom Korsnäs är miljöfrågorna en viktig och vital del av verksamheten. Företaget tillämpar miljöredovisningen för att lämna ut viktig miljöinformation till sina intressenter. Miljötänkandet finns ständigt med i utvecklingen av ännu bättre produkter och produktionsprocesser. Miljöingenjören Johan Skaringer tycker att de med hjälp av sin miljöredovisning tar fram en bra bild av företaget som används internt. När de framställde sin miljöredovisning tittade de på hur andra företag utarbetat sin miljörapport för att lära sig hur man skall göra. Det går alltid att lära sig av andras misstag. Korsnäs värderas idag som ett av de främsta skogsbolagen i världen när det gäller miljöhänsyn. Det är de stolta över, men företaget är inte på lång väg nöjda. Miljöarbetet är ett ständigt förbättringsarbete som aldrig blir färdigt, berättar Skaringer.

När det gäller policyn i företaget så ser Skaringer till att det sitter information runt om i företaget så att alla skall se. Vissa anställda i företaget får utbildning i miljö men det beror på vilken position de har i företaget. Vidare framgår av företagets miljöredovisning att det inom Korsnäs pågår ett ständigt arbete inom miljöredovisning. En förutsättning för det miljöanpassade skogsbruket är hög kunskap. Korsnäs har nära kontakter med aktuell forskning och alla som arbetar i företagets skogar utbildas kontinuerligt. Visst har vi gjort misstag, men det viktiga är att vi förbättrar oss, säger Skaringer.

#### **Samarbetspartners**

Resultatet av miljöarbetet gör att företaget kan gå deras kunders höga krav tillmötes. Kraven från konsumenterna ökar hela tiden. Produkterna måste vara hållbara i ett vidare perspektiv. Företaget arbetar fullt ut med kretsloppstänkande och ekologisk landskapsplanering. Det ingår i företagets policy att leverantörerna har samma värderingar som företaget. Ett grundläggande krav för

företagets miljöarbete är naturligtvis att uppfylla alla de lagar och förordningar som samhället har ålagt oss. Det är en självklarhet för att företaget skall kunna betraktas som en seriös och ansvarskännande leverantör.

### **Certifiering**

Korsnäs var det första skogsföretag i världen som från planta till färdig produkt certifierade sig enligt miljöledningssystemet ISO 14001. Skogsbruket är miljömärkt enligt FSC (Forest Stewardship Council). Certifikaten är en försäkring både för företaget själva, att de arbetar på rätt sätt. De vänder sig också gentemot företagens kunder. Som en garanti för att produkterna företaget levererar håller en miljömässigt hög kvalitet. Arbetet ger resultat. Under de senaste trettio åren har det hänt mycket. De flesta utsläppen är bara en bråkdel av vad de en gång har varit. Att skapa förutsättningar för en industri att arbeta med systematiserat miljöarbete är en stor investering. Korsnäs kommer att forstsätta sitt miljöarbete, säger miljöingenjören. Om han får se på framtiden så tror han att hysterin kring miljöredovisningen har minskat men den är absolut här för att stanna.

## 4.2 Livsmedelsföretag



### 4.2.1

Milko ekonomiska förening hade vid årets slut 2003 1437 aktiva mjölkleverantörer, och den totala mjölkinvägningen under året uppgick till drygt 384 000 ton. Milko Sverige AB ansvarade för försäljning och marknadsföring av riksprodukter som exempel Fjällbrynt messmör, smältost mm. Den 1 januari år 2004 upphörde Milko Sverige AB, och tillhör numera verksamheten Milko EK förening. Produkterna tillverkas vid fem olika mejerier runt om i landet.

### **Miljöarbetet internt och externt**

Med hjälp sin miljöredovisning sprider Milkos ledning externa och interna förståelser. Företaget inledde sitt miljöredovisningsarbete år 1998 så företaget har ett par år på nacken inom arbetsområdet. Innan de började miljöredovisa så studerade de andra företags rapporter, som hjälp på traven, berättar Lars-Åke Bäckström som arbetar som miljötekniker på Milko. Han anser att företagets miljöpolicy är väl inarbetad hos de anställda och att de känner till den med hjälp bra kommunikation. Milko arbetar ständigt med miljöfrågor och förbättringar. När företaget numera gör nyinvesteringar så ser de över de miljövänliga alternativen.

I miljöredovisningen framgår att miljöarbetet präglas av en helhetssyn med ett miljötänkande i hela kedjan. Att djuren mår bra och vistas i en ren och naturlig miljö, att transporter till mejeriet inte utsätter naturen för allt för stora påfrestningar. Grunden för Milko's kvalitet är trygga och säkra produkter, tillverkade av mjölk från deras gårdar.

### **Certifieringar och revision**

Företaget valde att certifiera sig enligt ISO och EMAS för att de tyckte att dessa passade bra ihop med deras verksamhet. År 2002 i juni genomfördes en certifiering för hela Milko enligt ISO 14001 och ISO 9001:2000. I miljörapporten står att läsa att Milko's övergripande miljömål bryts ned i mer detaljerade miljömål med miljöprogram som är en del av verksamhetens mål. Resultatet följs upp på varje funktion eller avdelning. Hela granskningen görs sedan av interna och externa revisorer. När det gäller granskning och kontroll av deras rapporter använder sig Milko av det certifierade

företaget Svenska Provningsinstitutet. SPI är ackrediterade av SWEDAC och får därmed revidera EMAS miljöredovisningar.

### **Samarbetspartners**

Företaget ställer höga krav på både mjölkbönder och personal. De gör provtagningar och kontroller längs hela produktionskedjan och resultaten följs upp noga. Produkterna ska ta hänsyn till naturen och människorna som bor i närheten, samt att Milko's förpackningar är tillverkade av material som går att återvinna.

Syftet med Milko's miljöredovisning är att ha en öppen redovisning av sitt miljöarbete samt att öka engagemanget även för miljöarbetet på den verksamhet som de själva inte styr över. Det är klart att de har märkt en ökning inom kundkretsen, sen företaget började miljöredovisa. Men samtidigt är det svårt att säga hur deras försäljning hade gått om de inte hade miljöredovisat, enligt Lars-Åke Bäckström som arbetar som miljötekniker på Milko. Milko's industrikunder kräver mer och mer. Deras certifiering underlättar för andra eftersom alla vet vad den innebär. Man slipper diskutera en massa onödigt. Säger man EMAS eller ISO så vet alla var företaget står i miljöfrågor. Med hjälp utav deras certifiering är miljöarbetet tydligare och ger vinst i både tid och pengar, menar Bäckström vidare. Företaget strävar efter att deras stora leverantörer ska ha övergripande samma syn som dem själva när det gäller miljöarbete.

### **Redovisningens innehåll och öppenhet**

Milko's miljöledningssystem baseras på kraven i miljöledningsstandarden ISO 14001, och innehåller förenklat de delar som återges i miljöledningscirkeln. Dessa finns väl beskriva i företagets miljörapport. Ytterligare säger Bäckström att i företagets miljörapport så döljs inga siffror, men i texten är det lättare att ta fram det positiva det fungerar lite som marknadsföring för oss. Företaget har i sin miljörapport jämförelser i nyckeltal, procent men även översättningar till monetära enheter när det gäller sådant som konteras, exempelvis resor och energi kostnader.

Om Milko får se på framtiden så är hållbarhetsredovisningen en trend men den är kanske lite nedåtslutande när det gäller att göra en separat miljöredovisning. Miljötekniker Bäckström tror att med tidens lopp kommer fler gemensamma lagar inom ämnet införas i EU.



Coop Sverige, ett helägt dotterbolag i Sverige som tillhör den nordiska Coop-koncernen, driver de två detaljhandelskedjorna Coop Konsum och Coop Forum. Coop Konsum är Sveriges största integrerade dagligvarukedja med 355 butiker. Coop Forum är Sveriges största stormarknadskedja med 43 säljställen.

### **Miljöarbetets utveckling**

Coop har tillämpat miljöredovisning sedan 1997, berättar Åke Natt & Dag som är enhetschef för hälsa och miljö på Coop Norden. Företaget tillämpar sin miljöredovisning p.g.a. uppdrag från ägarna, företagets policy och deras etikfrågor i årsredovisningen. Har ett företag en stor miljöpåverkan så måste det redovisas, anser enhetschefen Natt & Dag. I utförande av miljörapporten så har man studerat andra företags miljörapporter. Ett så stort företag som Coop påverkas av allt som rörs runt omkring.

Miljöenhetschefen anser att företagets miljöpolicy inte är tillräckligt inarbetad, han påpekar att då skulle han inte ha något jobb. Miljörapporten behöver ständigt förbättras. Företaget är bra på försäljning av ekologiska livsmedel om man skall ta fram något, säger Natt & Dag. Miljöarbetet ingår alltid som en naturlig del i alla ledarutbildningar inom Coop forum för att få ämnet inarbetat i organisationen, berättar enhetschefen vidare. Coop Konsum skall vara en pådrivande kraft för ekologi och miljö. I miljörapporten berättas det om att miljöarbetet är en viktig del av företagets affärsutveckling och den skall vara en integrerad del i allt Coop gör. Alla beslut bedöms ur ett helhetsperspektiv. Företaget tar ansvar för deras produkter genom hela livscykeln, de underlättar för kunden att ta gröna beslut och företaget försöker i det längsta hushålla med energi och resurser.

### **Samarbetspartners**

Leverantörerna behöver inte samma värderingar som Coop, men företaget kan ställa krav på dem rörande frågor som är viktiga för dem.

### **Certifieringar och revision**

Coop tillämpar inte EMAS men de har uppsatta nyckeltal och mål som varje del i företaget skall uppnå. Coop använder sig ej av externa revisorer

### **Redovisningens innehåll och öppenhet**

Företaget anser att de är ganska öppna om man jämför med andra företag, man kan aldrig helt gömma det negativa. Företaget redovisar öppet sin miljöpåverkan och sitt miljöarbete. Den del av Coop som heter Coop Konsum säljer mat, som ett stort antal växter och djur frambringar. De skall behandlas med respekt. Företaget har lagt ner mycket tid på att förklara för kunden hur deras val påverkar miljön. Det är dock svårt att sätta kronor på miljöpåverkan. Coop har utarbetat nyckeltal som finns att läsa i deras miljöredovisning. Dessa hänger ihop med de uppsatta målen.

Företagets ansvar för miljön kräver att man samarbetar nära med leverantörer, kunder, medlemsorganisationer mm. Det som pågår nu inom Coop på området är att man försöker harmonisera miljöarbetet mellan de nordiska länderna för att få rapporterna från de olika länderna mer jämförbara.



### 4.2.3

Polarbröd är ett familjedrivet företag som startade sin verksamhet 1972. Produktionsenheterna är lokaliserade till Älvsbyn, Omne och Bredbyn. I Älvsbyn ligger även huvudkontor och det är därifrån försäljning och distribution sköts. Polarbröd AB är en av Sveriges största mjukbrödsproducenter. Det bröd som tillverkas är ett speciellt norrländskt matbröd av typen mjukt tunnbröd och mjukkakor. Företaget har haft en snabb utveckling och tillväxt som har krävt kraftiga investeringar. Brödet går förutom till butiker även ut till skolor, gatukök och restauranger. Polarbröd AB:s försäljning uppgick 2003 till cirka 585 miljoner kronor.

#### **Certifieringar och revision**

Företaget har valt att certifiera sig enligt EMAS och har varit detta sedan år 2000. Anledningen att valet hamnade på EMAS och inte på ISO 14001 var att företaget ville sammanställa och få ut sitt arbete till allmänheten berättar Anette Moberg som är hygien ledare och miljösamordnare på Polarbröd. Dessa två certifieringar är ju ganska lika varandra, fast EMAS innebär att man sammanställer en separat Miljöredovisning och det var det företaget ville. EMAS medför även att det krävs en extern revision årligen och Polarbröd blir reviderade av Bureau Veritas Quality International (BVQI) som är ackrediterade enligt SWEDAC.

#### **Redovisningens innehåll och öppenhet**

Miljösamordnaren anser att företaget får fram vilka flöden som finns på ett bra sätt genom deras miljöredovisning. Detta kan man se genom att ett antal miljönyckeltal har utarbetats och redovisas i rapporten. De demonstrerar t.ex. förbrukning av el för varje producerat kilogram bröd och materialförbrukning per kilogram bröd. Det har dock inte gjorts några försök till att översätta miljöpåverkan till monetära enheter. Detta är något som miljösamordnare Moberg menar ligger i framtiden. Hon tror att framledes kan det komma ytterligare krav på miljöinformation integrerat med årsredovisningen och att det då kommer att ligga närmare den finansiella redovisningen. Moberg berättar att synen på miljöarbetet även har ekonomiska grunder. Kan man spara in på bensin t.ex. inom transporter bevarar man inte bara miljön utan sparar även pengar.

Miljöarbetet som visas fram i rapporten innehåller både positiva och negativa punkter. Har företaget satt upp ett mål som inte har uppfyllts redovisas detta samman med en förklaring till nederlaget. Det är tyvärr inte alltid man lyckas med målen man sätter upp, det är så mycket som spelar in menar informatorn.

### Miljöarbetet internt

Företaget använder sig av en arbetsmodell för miljöarbetet som börjar med ledningens beslut och utmynnar i en reviderad och utvärderad miljöredovisning.

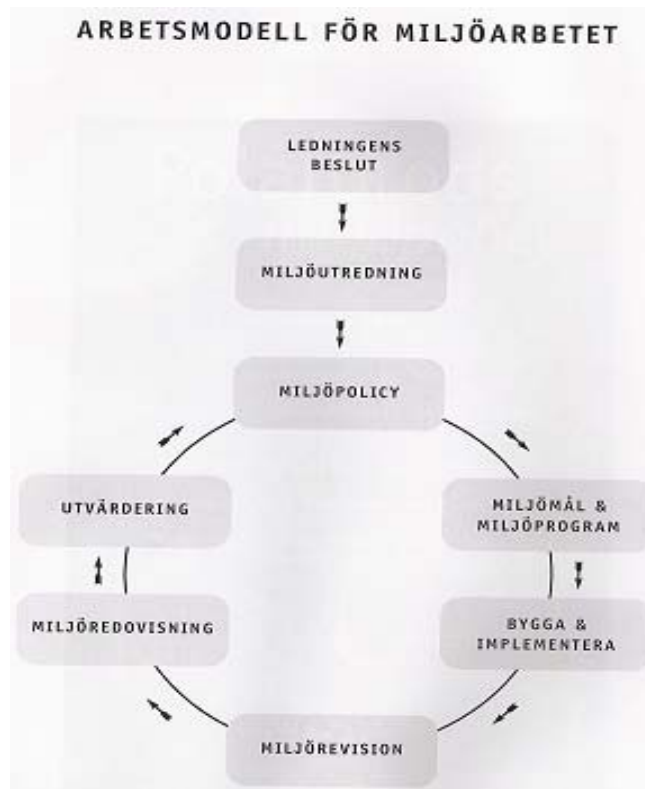


Bild: [www.polarbrod.se](http://www.polarbrod.se)

Miljöarbetet är något som ständigt pågår inom företaget, det gäller att få alla att få in rätt tänk, säger miljösamordnaren. Detta understöds av information och utbildningar till de anställda och har fungerat mycket bra anser Moberg, miljöarbetet är väl integrerat i organisationen. Hon berättar vidare att i utarbetandet av rapporten har man sett till de andra produktionsenheterna men man har inte sett så mycket till konkurrenter utan man ville göra sitt eget arbete. I framtiden skall man försöka samordna de olika miljöredovisningarna i företaget och eventuellt endast göra en som gäller



för alla. Miljösamordnaren tror slutligen att miljöredovisning är här för att stanna, om än kanske i en annan form i framtiden.

### **Samarbetspartners**

Polarbröd ställer krav på de samarbetspartners de har att de har ett visst miljöarbete. De har t.ex. krav på att lastbilarna som transporterar ut brödet har miljövänliga motorer.

Cerealia Mills ingår i en internationell livsmedelskoncern med huvudmarknader i Sverige, Danmark och Norge. Det är här miljöarbetet har framskridit längst, men verksamheterna i Tyskland, Polen, Lettland och Ukraina är på frammarsch inom miljömedvetenhet. I dessa länder arbetar cirka 5 700 anställda. Den totala omsättningen för 2003 uppgick till 8,4 miljarder. Kända livsmedelsmärken från Cerealia är bl.a. Skogaholmslimpan och Start Müsli.

### **Certifieringar och revision**

Cerealia har länge arbetat med miljöfrågor enligt deras miljöredovisning, men det var 1998 de valde att sätta allt på pränt i en separat rapport. Företaget är certifierat enligt ISO 14001 och utgår ifrån deras kriterier. De strävar även efter att så många produkter som möjligt skall bli KRAV märkta eller få dem kategoriserade som ekologiska. För att få en produkt klassad som ekologisk måste den ha producerats enligt EU: s regler för ekologisk produktion. Detta skall kontrolleras årligen av godkänd kontrollorganisation. Cerealias miljöredovisning revideras varje år av KPMG: s miljö och etikrevision. Det är även KPMG som reviderar den finansiella redovisningen. De har även kriterier och ger seminarier där de lär ut hur en bra miljöredovisning utarbetas. Detta var anledningen till att man valde att låta KPMG revidera, säger Camilla Krok, som är kvalitets och miljösamordnare på Cerealia Mills under vår intervju. En annan anledning var att man ville ha miljöredovisningen så nära den finansiella redovisningen man kunde.

### **Miljöarbetets utveckling**

I företagets miljörapport går att läsa att i utarbetandet av den första miljöredovisningen bildades ett nätverk inom koncernen där man hjälptes åt med miljöarbetet. Det är värt att nämna att verksamheterna i Danmark har på många punkter kommit långt på området. Här ingick även hjälp från KPMG. I samarbete med AMU har företaget utarbetat ett utbildnings program som skall få miljöarbetet mer genomslående i organisationen. Detta är något som man är mycket nöjd med och som gjort att miljöpolycyn nu genomsyrar företaget, berättar Krok. Miljöarbetet är något som rör alla, både som medarbetare i en organisation och som privatpersoner. Vidare framgår av intervjun att miljökoordinatorn tror att miljöredovisning är här för att stanna, men antagligen i form av hållbarhetsredovisning i framtiden. Krok är osäker på om det kommer att bli mer lagreglerat, hon

tycker redan att de lagar som är har ganska stränga krav. Till det kommer de krav som ställs av allmänheten.

### **Samarbetspartners**

Leverantörsbedömningar görs löpande för att försöka få samarbetspartners, som har liknande miljösyn som Cerealia själva. Företaget har sett över sina distributionspartners i ett försök att minska koldioxidutsläppen, inom denna del av verksamheten har man valt att transportera mer via järnväg och att försöka få större transporter för att försöka dra ned på antalet lastbilskörningar.

### **Redovisningens innehåll och öppenhet**

Miljökoordinatören menar att utarbetandet av en separat miljöredovisning inte bara är till för att få ut miljöarbetet till allmänheten, utan även hjälper till att identifiera områden där det krävs förbättringar. Hon anser att de är öppna med informationen och på grund av att man blir reviderade måste även negativa aspekter tas fram. Företaget har för att få struktur på sitt miljöarbete börjat med en intern utredning och utefter den kartlagt de miljöaspekter som är viktigast för företaget. De fem prioriterade områdena är organisation, råvaror, produktion, förpackningar och distribution. Från dessa områden har koncerngemensamma nyckeltal utarbetats. Nyckeltalen är t.ex. antal timmar miljöutbildning per anställd, energianvändning per producerad mängd vara, koldioxidutsläpp per levererad mängd vara och andel förpackningar med källsorteringsinformation. I arbetet ingår även att de nyckeltal som utarbetas redovisas in i budgeten för företaget. Inget arbete pågår med att försöka översätta miljöpåverkan till monetära enheter enligt Cerealias miljökoordinator.

## **4.3 Sammanfattning**

Detta avsnitt innehåller material som författarna har samlat ihop ur verkligheten. Företagen som vi har studerat är först fyra pappersbruk. Alla företags miljöredovisningar har studerats samt att vi har genomfört telefonintervjuer med en person vi har fått kontakt med från respektive bolag. De aspekter som givits mest vikt är hur miljöarbete pågår i organisationen, anledningen till att utvecklandet av miljöredovisning påbörjades samt hur revision ser ut internt respektive externt.

Billerud Karlsborg AB ingår i Billerud AB som är börsnoterade här ingår även massa- och pappersbruk. I sin miljöredovisning 2003 fastställer Billerud sin policy för kvalitet, miljö och

omvärldsryn och att de strävar efter att vara ett ekonomiskt, socialt och ekologiskt uthålligt företag. Företaget började sitt miljöarbete 1995 genom att införa ett miljöledningssystem. ÅR 1998 blev de certifierade enligt ISO 14001 och året därpå certifierades de enligt EMAS. Arctic Paper Håfreström AB utvecklar och tillverkar högkvalitativt bestruket finpapper för den grafiska industrin. Företaget är certifierat enligt både ISO 14001 och EMAS och har genom detta förbundit sig att ständigt förbättra miljöarbetet. I företagets miljöredovisning har de främsta miljöaspekterna tagits fram och vilka aktiviteter som framkallar denna miljöpåverkan för företaget Holmen är en skogsindustri som kan tillverka 2,4 miljoner ton papper och kartong per år. Företaget började miljöredovisa 2004 för att visa att de är bra för miljön. I företagets miljöredovisning framgår att företaget är noga med sina leverantörer, och ser till att de är miljöanpassade. Alla bruk i Holmen är certifierade enligt ISO 14001. Korsnäs tillverkar bara produkter som baseras på råvaror från skogen. Företaget började miljöredovisa 1995, men redan på 1980-talet fanns deras miljöbroschyr att läsa. Företaget tillämpar miljöredovisning för att lämna ut viktig miljöinformation till sina intressenter. Korsnäs var det första skogsföretaget i världen som från planta till färdig produkt certifierade sig enligt miljöledningssystem ISO 14001.

De företag vi valt i kategorin icke tillståndspliktiga är:

Milko ekonomiska förening som vid årets slut hade 1437 aktiva mjölkleverantörer. Med hjälp av sin miljöredovisning sprider Milkos ledning externa och interna förståelser. Företaget inledde sitt miljöredovisningsarbete 1998. Företaget valde att certifiera sig enligt ISO och EMAS för de tyckte att de passade bra ihop med deras verksamhet. Coop Sverige, ett helägt dotterbolag i Sverige som tillhör den nordiska Coop-koncernen har tillämpat miljöredovisning sedan 1997. Coop tillämpar inte EMAS men de har uppsatta nyckeltal och mål som varje del i företaget skall uppnås. Polarbröd är ett familjedrivet företag som startade sin verksamhet 1972. Företaget har valt att certifiera sig enligt EMAS och har varit detta sedan 2000. Anledningen att valet hamnade på EMAS och inte på ISO 14001 var att företaget ville sammanställa och få ut sitt arbete till allmänheten i form av en miljöredovisning. Cerealia Mills ingår i en internationell livsmedelskoncern med huvudmarknader i Sverige, Danmark och Norge. Företaget har länge arbetat med miljöfrågor enligt deras miljöredovisning, men det var 1998 de valde att sätta allt i en separat rapport. Företaget är certifierat enligt ISO 14001 och utgår ifrån deras kriterier.

## 5. Analys och slutsats

---

*I nedanstående kapitel skall undertecknade inledningsvis försöka analysera det som framkommit i undersökningen av de företag vi valt ut. Detta sammanlänkas med den teori vi studerat. Därefter redovisar vi de slutsatser som arbetet utmynnat i. Avsnittet avslutas med förslag till fortsatt forskning inom ämnesområdet.*

### 5.1 Analys

#### **Miljöarbetet i organisationen**

Genom att flera företag som lämnar ut en separat miljöredovisning har valt att certifiera sig enligt EMAS gör att de utgår från samma kriterier. Detta gör att rapporterna blir ganska liknande. Valet att engagera sig i miljöarbete bygger ofta på ett ledningsbeslut. I dessa fall ger det arbetet en bra utgångspunkt då ledningens stöd är oerhört viktigt. Både Polarbröd AB och Milko använder sig av en nästan exakt likadan struktur som Lars-Olle Larsson beskriver i sin bok vad gäller arbetsgången. Det kan hända att fler företag använder sig av denna modell. Polarbröd och Milko har dock förklarat arbetsgången utförligt i deras miljörapporter. Flera av de personer vi har intervjuat framhåller att de anser att miljöarbetet har penetrerat organisationen på ett tillfredställande sätt. De flesta påpekar dock att detta självklart bara är en känsla man har, man kan ju aldrig helt veta hur medarbetare har uppfattat och tagit till sig informationen. I alla de undersökta företagen kommunicerar man miljöarbetet internt med hjälp av information på Internet. Flera företag använder sig av interna utbildningar i miljömedvetenhet, dessa företag är: Cerealia, Arctic Paper Håfreströms AB, Korsnäs, Coop Norden (på ledningsnivå) och Milko.

#### **Certifiering och extern kommunikation**

Extern kommunikation är mycket viktigt i detta arbete för företagen. Organisationerna vill ju självklart att allmänheten skall få upp ögonen för deras arbete. Det här är en av de stora anledningarna till att flera av de företag vi studerat, valt att certifiera sin miljöredovisning enligt EMAS. En EMAS certifiering blir en slags marknadsföring, då det är en stor organisation och är väl etablerat inom området. Är man certifierad enligt EMAS uppfyller man även kraven för certifiering enligt ISO 14001. Enda större skillnaden är att i ISO 14001 finns inget krav att göra en rapport av

arbetet. Väljer ett företag att anpassa sitt miljöarbete enligt dessa kriterier kan arbetet utåt gynnas mycket. I flera av intervjuerna framgår att valen av certifieringar bygger på att kontakten utåt blir smidigare. Frågar kunden om vart man står inom miljöarbetet kan man visa fram certifieringarna. Genom detta kan kunden genast se vad företaget står för och vad de strävar efter. De flesta företag känner till de övergripande principerna som gäller för att bli godkänd enligt EMAS och ISO 14001, de vet vad dessa innebär.

#### **4N-typologi**

Försöker man sätta in företagen i Svante Beckmans 4N-typologi kan man se att de finns kopplingar till alla de fyra kategorierna. De flesta vi har talat med under intervjuer verkar mycket stolta över det arbete de genomför och tycker själva att det är viktigt. Detta blir en form av självtillfredsställelse och kan kopplas till nöjes kategorin. Nyttan är nog den kategori där man kan se de största kopplingarna. Flera av de intervjuade menar att arbetet självklart bygger på att attrahera kunder och att befästa sin position på marknaden. Att få ett bra rykte på marknaden är alltid till nytta för ett företag. Flera företag hävdar att de kontrollerar och ställer krav på sina leverantörer för att sprida sitt miljöarbete ännu längre. Normer är även det en stark influens. Vi ser i undersökningen att det pågår en stor del bench-marketing och att företagen för att hänga med och inte tappa delar på marknaden följer varandra. Nöden är å en sida liten då man ser till lagregleringar, i synnerhet för de icke tillståndspliktiga företagen. Om man ser till krav från kunder och allmänhet är dock nöden starkare. Företag får större press på sig att agera miljömedvetet om de vill ha ett gott anseende. Flera av de intervjuade tror själva att vi kommer få se mer lagstiftning och förordningar kring ämnet. Särskilt när arbetet utökas på europeisk nivå.

#### **Monetära enheter och nyckeltal**

Försök att översätta miljöpåverkan i monetära enheter är något som inte existerar alls verkar det som. I rapporterna kan man inte utläsa något av detta. De flesta personer vi intervjuat som arbetar inom ämnet är ingenjörer eller tekniker. De ser kanske inget behov av sådant arbete. I intervjun med Holmen AB: s ekonomichef berättade hon att tanken för deras företag i framtiden är att försöka sammanföra de olika redovisningarna. Flera av de undersökta företagen har utarbetade miljönyckeltal som även om de inte är visade i pengar dock påminner om tillvägagångssättet i en finansiell rapport. De flesta nyckeltal påminner starkt om och verkar faktiskt baserade på WBCSD:s set of Seven Components.

## **Revision och öppenhet**

Alla företag vi undersökt förutom Coop Norden avslutade sin utarbetade rapport med någon slags extern revision. De företag som certifierat sig enligt EMAS måste ju använda sig av revisorer ackrediterade enligt SWEDAC. Dessa är då inriktade på EMAS redovisningar och revision av dessa. Cerealia står ut lite då de använder sig av KPMG: s revisorer för både den finansiella och den miljörelaterade redovisningen. Extern revision och de olika certifieringar gör att företagen även måste visa fram negativa saker inom miljöområdet, t.ex. då mål inte uppfyllts eller då olyckor skett. Flera av de intervjuade personerna tycker att de negativa aspekterna tas fram, men erkänner samtidigt att man kanske försöker att inte framhålla dem. Positiva händelser får självklart mer ljus på sig. Man vill ju att företaget skall se bra ut utåt.

## **5.2 Slutsats**

Det verkar som om pappersbruken utarbetar miljöredovisningar mycket på grund av att de måste ändå ta fram den informationen till årsredovisningen. De har mer ögonen på sig från samhället i och med den förhållandevis stora miljöpåverkan de har. De tillståndspliktiga företagens miljöarbete riktar sig mest till kunder och till de instanser som granskar miljön i området. Allmänheten har inte så stort intresse av deras rapporter. Hur ofta tänker man på var papperet i boken man läser kommer ifrån? Konsumenter i hela landet försöker säkert att pappersåtervinna, dock bryr sig nog inte många om vilket pappersbruk som tillverkar miljövänligt papper och vem som inte gör det. De icke tillståndspliktiga företag vi undersökt verkar mer som att de använder sig av miljöredovisning för att skaffa en bättre plats på marknaden. Det blir ett konkurrensmedel. Deras miljöarbete når ut till konsumenterna på ett helt annat sätt. Se till exempel Konsums Änglamark märken.

Sammanfattningsvis kan man säga att samtliga av de undersökta företagen tillämpar miljörapportering mycket på grund av påtryckningar från kunder. Oavsett om dessa är återförsäljare eller slutliga konsumenter. Med detta vill vi säga att vi sätter in företagen huvudsakligen i nöd och nytta om man ser på Svante Beckmans 4N typologi. Nöd och nytta är de tyngst vägande anledningarna till att miljöredovisa oavsett om det gäller ett tillståndspliktigt eller icke tillståndspliktigt företag.

Trovärdigheten i intervjuerna kan vara lite vanskelig, tycker vi. De flesta vi har fått tala med är miljöarbetare av något slag och är anställda enbart för miljöarbetet. De arbetar med detta hela

dagarna och ser kanske inte mycket annat. Självklart får de känslan av att miljöarbetet är väl inarbetat, det är ju deras jobb. Vi undrar dock hur utfallet hade blivit om man frågat någon av dem som arbetar på golvet om ämnet. Vi tvivlar på om de är väl medvetna om att företaget i fråga strävar efter att bli en miljömedveten organisation.

En annan punkt vi anser vara något tvivelaktig är kontrollen av leverantörer, som de flesta företag påstår att de gör. Vi tar Holmen AB som ett exempel. I deras miljöredovisning står det fint att de ställer krav på sina leverantörer att även de ser till miljön i verksamheten. Vid telefonintervjun framkom att detta är en svår uppgift för företaget. Har man en stor och viktig leverantör är man ofta mycket beroende av denne och kanske inte är i position att ställa krav.

Vi anser att miljöredovisningarna och miljöarbetet vi har studerat är ganska homogena även om företagen kommer från olika branscher. Mycket beror på om företagen har valt att certifiera sig enligt ISO eller framförallt EMAS. De bolag som valt att arbeta utefter EMAS: s kriterier blir lika varandra på grund av att de följer samma arbetsgång och blir reviderade av samma slags företag. EMAS har ju ganska utförliga kriterier för hur en rapport skall se ut. Det som kan skilja i dessa rapporter är de nyckeltal som utarbetas. Det blir helt olika uträkningar när företagen har miljöpåverkningar som skiljer sig åt. Även om EMAS är först och främst utvecklat för de tillståndspliktiga bolagen kan kriterierna med fördel användas av andra företag. Se exempelvis på Polarbröd som har en miljöredovisning certifierad av EMAS.

Ser man till de färdiga rapporterna anser vi att de icke tillståndspliktiga företagens är mer riktade till konsumenter, detta på grund av diskussionen ovan. Dessa rapporter innehåller mer text och mer resonande kring arbetet och mer reklamliknande förklaringar kring företagens produkter. Livsmedelsföretagen har till skillnad från pappersbruken inte så mycket miljöpåverkan under produktionen utan de har mer utspritt över hela livscykeln för produkterna, antagligen är detta en anledning till att färre antal siffror presenteras. Vi tror att det förekommer en hel del benchmarking i utarbetandet av rapporterna och att detta kan vara en stor anledning till att de är mycket lika varandra. Undertecknade misstänker att de företag som inte är certifierade enligt EMAS ändå sett en hel del på den arbetsgång som används för att sammanställa en sådan rapport. Framtiden kan mycket väl leda till att dessa rapporter kommer att närma sig varandra mer och mer. Antagligen kommer de inte att integreras så mycket i den finansiella rapporteringen, utan trenden verkar gå mot



att man utarbetar en hållbarhetsredovisning. En sådan innehåller förutom miljö även etik- och samhällsfrågor.

### **5.3 Förslag till fortsatt forskning**

Undertecknade anser att det vore intressant att studera vidare om hur det kommer att se ut i framtiden. Flera av de personer vi har intervjuat, har talat om att de tror att miljöredovisning kommer att utökas till att vara hållbarhetsredovisning istället. Vad ingår då där? Finns det några utarbetade kriterier om detta? Vad händer i så fall med EMAS redovisningen? Vidare skulle vi vilja undersöka hur arbetet ser ut i verkligheten. I de redovisningarna vi studerat står det ofta fint om utbildningar och informationsdagar till personalen. Detta skulle man kunna göra en fallstudie av. Hur ser miljöarbetet ut ur de anställdas synvinkel? Det vi är mest intresserade av att studera vidare kring är en fråga vi har haft med, nämligen monetära enheter! För att undersöka om företag verkligen arbetar med att koppla miljöarbetet till den finansiella redovisningen skulle man nog behöva komma in och studera företagens internredovisning. De flesta personer vi har fått kontakt med under våra intervjuer, har ej haft någon ekonomisk position i företaget och därför kanske inte varit så insatta i om det bedrivs något sådant arbete.

### **5.4 Sammanfattning**

Avslutningsvis i detta arbete analyserar vi kring de frågor vi ställt oss. Då framförallt hur homogena de olika branschernas miljöredovisningar är. Det vi huvudsakligen har kommit fram till är att de studerade företagen har förhållandevis liknande miljöarbete och miljöredovisningar. Den största anledningen till detta är att flera av de studerade bolagen är certifierade av samma organ, och har då utgått från samma kriterier. Vi tror även att det förekommer en hel del bench-marketing inom ämnet, även detta gör rapporterna mer homogena. De punkter som skiljer sig åt i rapporterna är i huvudsak detaljer som rör produktionen. Det analyseras kring hur arbetet går till både internt och externt, eventuell extern revision, i vilken utsträckning negativa aspekter tas upp etc. Också här liknar rapporterna varandra. Självklart har dock pappersbruken större miljöpåverkan och därmed fler negativa aspekter. Ur den studerade 4N-typologin anser vi att nöden är den tyngst vägande faktorn till att de flesta företagen miljöredovisar. Utefter dessa diskussioner drar vi de slutsatser som redovisats. Till slut diskuterar vi kring ett antal förslag till fortsatta studier. Vi anser att det

vore intressant att undersöka hur arbetet utvecklas i framtiden, samt vilken bild man får av miljöarbetet med en annan infallsvinkel. Vad skulle personalen på golvet ha att säga?

# Källförteckning

## Böcker och artiklar

Adams, Carol & Zutshi, Ambika (2004). Corporate social responsibility: why business should act responsibly and be accountable. *Australian Accounting Review*, vol 14, Iss 3, s 31. Tillgänglig: ABI Inform [2005-02-17]

Backman, Jarl (1998). Rapporter och uppsatser. Lund: Studentlitteratur.

Bell, Judith (2000). Introduktion till forskningsmetodik. Lund: Studentlitteratur.

Bergström, Sören, Catusu's, Bino & Ljungdahl, Fredrik (1998). Miljöredovisning. Lund: Studentlitteratur.

Brown, Darrell, Dillard, Jesse & Marshall, R. Scott (2005). An environmentally enlightened accounting. *Accounting Forum*, in press available Januari 21 2005. Tillgänglig: Science Direct. [2005-02-10]

Davidson, Bo & Patel, Runa (1994). Forskningsmetodikens grunder. Lund: Studentlitteratur.

Ejvegård, Rolf (1993). Vetenskaplig metod. Lund: Studentlitteratur.

Erkko, Sanna, Melanen, Matti & Mickwitz, Per (2005). Eco-efficiency in the Finnish EMAS reports – a buzz word? *Journal of Cleaner Production*, vol 13, ss 799-813. Tillgänglig: Science Direct. [2005-02-17]

Falkman, Pär (2000). Teori för redovisning. Lund: Studentlitteratur.

FAR: s samlingsvolym (2004). Far förlag. Årsredovisningslagen 6:1

Gröjer, Jan-Erik (2002). Grundläggande redovisningsteori. Lund: Studentlitteratur.

Jakobsson, Jonna & Jakobsson, Åsa (1998) Fem steg mot Miljöredovisning. Stockholm: Dynamo Ecology AB.

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

Smith, Dag (2000). Redovisningens språk. Lund: Studentlitteratur

Thurén, Torsten (1991). Vetenskapsteori för nybörjare. Stockholm: Runa Förlag AB.

Trost, Jan (1993). Kvalitativa intervjuer. Lund: Studentlitteratur.

Walle'n, Göran (1996). Vetenskapsteori och forskningsmetodik. Lund: Studentlitteratur.

Wennberg, Inge (2004). Tema: utvecklingen. Vägen tillbaka till social redovisning. *Balans*, vol. 8-9, ss 38-42. Tillgänglig: Artikel Sök. [2005-01-17]

Westermark, Christer (1999). Miljöredovisning. Göteborg: Tholin & Larssons förlag

Wilenius, Markku (2004). Towards the age of corporate responsibility? Emerging challenges for the business world. *Futures*, Volume 37, Issues 2-3, March-April 2005, Pages 133-150. Tillgänglig: Science Direct Juli 2004. [2005-05-01]

### **Internet**

Tillgänglig:<<http://www.arcticpaper.com/>>

Tillgänglig:<[http://www.bfn.se/redovisning/bfn\\_u/bfn\\_u98\\_02.asp](http://www.bfn.se/redovisning/bfn_u/bfn_u98_02.asp)>

Tillgänglig:<<http://www.billerud.se/>>

Tillgänglig:<<http://www.cerealiam.se/>>

Tillgänglig:<<http://www.coop.se>>

Tillgänglig:<<http://www.holmen.com/>>

Tillgänglig:<<http://www.korsnas.se/>>

Tillgänglig:<<http://www.miljostyrning.se>>

Tillgänglig:<[http://www.miljostyrning.se/emas/doc/rad\\_och\\_tips.pdf](http://www.miljostyrning.se/emas/doc/rad_och_tips.pdf)>

Tillgänglig:<<http://www.miljostyrning.se/iso14000/kort14001.asp>>

Tillgänglig:<<http://www.milko.se/>>

Tillgänglig:<<http://www.polarbrod.se>>

### **Intervjuer**

Bäckström, Lars-Åke. Miljötekniker. Milko EK Förening.

Hägström, Claudia. Ekonomichef. Holmen AB.

Krok, Camilla. Kvalitets- och miljösamordnare. Cerealiam.

Larsson, C Mikael. Miljöingenjör. Billerud AB.

Moberg, Anette. Hygienledare och miljösamordnare. Polarbröd AB.

Natt och Dag, Åke. Enhetschef Hälsa och miljö. Coop Norden.

Nilsson, Bengt. Kvalitet och ledningssystem. Arctic Paper Håfreströms AB

Skaringer, Johan. Miljöingenjör. Korsnäs

# Bilaga 1

## Intervjufrågor

1. Vad har ni för position i företaget?
2. Eran del i Miljöredovisningsarbetet?
3. När började ni att miljöredovisa?
4. Varför tillämpar ni miljöredovisning?
5. Utgår ni ifrån några utgiva kriterier, t.ex. ISO eller EMAS? Varför detta val?
6. Använder ni er utan externa kontroller, i så fall görs detta utav era vanliga revisorer eller har ni en speciell miljörevisor?
7. Tror du att ni hade gjort en Miljöredovisning även om ni inte hade behövt lämna miljöinformation enligt lag? (endast till de tillståndpliktiga företagen)
8. Vad tycker du att ni får fram med hjälp av eran Miljöredovisning?
9. I utarbetandet av eran Miljöredovisning har ni då studerat andra företags arbete?
10. Ser ni till att era leverantörer har samma värderingar som erat eget företag? Tycker du att ni lever som ni lär?
11. Anser du att eran miljöpolicy är inarbetat tillräckligt internt? Hur har detta arbetet gått till i så fall?
12. Pågår det något fortsatt arbete på området i erat företag?
13. Anser du att ni tar fram all information även det negativa, eller kommer bara det fram som ger företaget en positiv bild utåt?
14. Är du nöjd med erat miljöarbete? I så fall någon speciell del?
15. Har ni försökt att översätta miljöpåverkan i monetära termer? I så fall hur har du gått tillväga? Har ni tagit hjälp av några utarbetade riktlinjer? Anser du att ni har lyckats med detta arbete?
16. Slutligen, tror du att miljöredovisning är här för att stanna eller tror du det är en övergående fluga?

## Bilaga 2

### Uttalanden

#### **BFN U 98:2 Miljöinformation i förvaltningsberättelsen**

6 kap. 1 § årsredovisningslagen (1995:1554; ÅRL)

##### **Förutsättningar**

Enligt 2 kap. 1 § andra stycket 4 och 7 kap. 3 § första stycket 4 ÅRL skall årsredovisningen och koncernredovisningen innehålla en förvaltningsberättelse. Bestämmelser om vad denna berättelse skall innehålla finns i 6 kap. 1 och 2 §§.

Enligt 6 kap. 1 § andra stycket ÅRL skall förvaltningsberättelsen innehålla upplysningar om bl.a. sådana förhållanden som är viktiga för bedömningen av bolagets ställning och resultat, men som inte skall redovisas i balansräkningen, resultaträkningen eller noterna. BFN har i ett uttalande (BFN U 96:6) behandlat innebörden av denna bestämmelse. Uttalandet behandlar emellertid inte uttryckligen miljöfrågor. Enligt 6 kap. 1 § tredje stycket ÅRL skall bolag som bedriver verksamhet som är tillstånds- eller anmälningspliktig enligt 9 kap. 6 § miljöbalken (1998:808) lämna upplysningar om verksamhetens påverkan på den yttre miljön. Vilka verksamheter som är tillstånds- och anmälningspliktiga framgår av förordningen (1998:899) om miljöfarlig verksamhet och hälsoskydd. I förordningen anges om tillstånd skall sökas hos miljödomstolen eller länsstyrelsen eller om anmälan skall göras hos den kommunala nämnden. Det är verksamhetens slag och omfattning som bestämmer om det krävs tillstånd eller om anmälan räcker. Företag som bedriver verksamhet som är tillståndspliktig enligt miljöbalken är skyldiga att varje år ge in en miljörapport till tillsynsmyndigheten. Rapporten skall ha kommit in till myndigheten senast den 31 mars och avse föregående kalenderår. Av miljörapporten skall framgå vilka villkor som gäller för företagets miljö tillstånd. I rapporten skall samtliga åtgärder som har vidtagits för att uppfylla villkoren anges. Dessutom skall uppgift lämnas om resultatet av de vidtagna åtgärderna. Anmälningspliktiga företag behöver normalt inte lämna miljörapport. Den kommunala nämnden kan emellertid förelägga dem att göra detta. BFN behandlar i detta uttalande information om miljöfrågor i förvaltningsberättelsen. Uttalandet kompletterar BFN U 96:6 vad avser dels den generella upplysningsskyldigheten enligt 6 kap. 1 § andra stycket ÅRL, dels upplysningsskyldigheten för tillstånds- eller anmälningspliktiga bolag enligt 6 kap. 1 § tredje stycket samma lag.

##### **BFNs bedömning**

6 kap. 1 § andra stycket ÅRL

Av 6 kap. 1 § andra stycket följer att upplysningar skall lämnas i förvaltningsberättelsen om miljöfrågor som är viktiga för bedömningen av bolagets ställning och resultat eller som är av betydelse för bolagets förväntade framtida utveckling. Bolag som anges i 3 kap. 6 § andra stycket (s.k. 10/24-bolag) behöver dock inte upplysa om bolagets framtida utveckling. Exempelvis ändrade marknadsförutsättningar, betydande saneringsbehov eller överskridande av tillståndsvillkor kan medföra skyldighet att lämna upplysningar av nu angivet slag i förvaltningsberättelsen. Bedömningen av huruvida en miljöfråga är så viktig att den bör anges i förvaltningsberättelsen kan göras med ledning av vad som framgår av BFN U 96:6 beträffande information av annat slag. I koncernförhållanden skall motsvarande information lämnas också i koncernförvaltningsberättelsen beträffande koncernens verksamhet.

6 kap. 1 § tredje stycket ÅRL

I 6 kap. 1 § tredje stycket ÅRL anges att bolag som bedriver verksamhet som är tillstånds- eller anmälningspliktig enligt miljöbalken skall lämna upplysningar i förvaltningsberättelsen om verksamhetens påverkan på den yttre miljön. Det förtjänar att påpekas att kravet på upplysningar i förvaltningsberättelsen inte påverkas av att den redovisningsskyldige lämnar information om verksamhetens miljöpåverkan också på annat sätt, t.ex. i en miljörapport enligt miljöbalken, i bilagor till årsredovisningen eller i en separat miljöredovisning. Kopplingen till miljöbalkens regler om tillstånds- och anmälningsplikt innebär att upplysningskravet gäller endast för verksamhet i Sverige.

I förarbetena förutsätts att den redovisningsskyldige skall lämna en redovisning av miljörelaterad information som har direkt eller indirekt betydelse för företagets finansiella utvecklingsmöjligheter. Upplysningsskyldigheten är dock begränsad till den miljöpåverkan som produktionsprocessen ger upphov till. (Se prop. 1996/97:167 s. 20.)

Tillstånds- eller anmälningsplikten i sig, liksom innehållet i ett tillståndspliktigt företags miljörapport, kan ge ledning för hur upplysningarna om miljöpåverkan skall utformas.

BFN anser att om ett bolag bedriver verksamhet som är tillstånds- eller anmälningspliktig, skall detta anges i förvaltningsberättelsen. Bolaget skall även ange vad tillstånds- eller anmälningsplikten avser. För

tillståndspliktig verksamhet skall anges om miljöpåverkan i huvudsak sker genom utsläpp till luft, vatten eller mark eller genom avfall eller buller. Om väsentliga tillstånd behöver förnyas eller revideras under det kommande räkenskapsåret skall detta anges samt skälet härför. Om tillstånd eller godkänd anmälan ännu inte föreligger skall bolaget kommentera detta. Väsentliga förelägganden enligt miljöbalken skall kommenteras. Bolaget skall vidare ange hur beroende det är av den tillstånds- respektive anmälningspliktiga verksamheten. Detta kan ske t.ex. genom en uppgift om hur stor andel av nettoomsättningen eller produktionen som omfattar sådan verksamhet. Har bolaget flera tillstånds- eller anmälningspliktiga verksamheter kan dessa redovisas sammanställda på lämpligt sätt.

Upplyningskraven är som framgått begränsade till den direkta påverkan på den yttre miljön av tillstånds- och anmälningspliktig verksamhet i Sverige. Härutöver kan det många gånger vara lämpligt att lämna upplysningar om t.ex. indirekt miljöpåverkan och miljöpåverkande verksamhet vid utländska anläggningar. Upplyningskraven omfattar också förvaltningsberättelsen i koncernredovisningen. I denna kan upplysningarna om påverkan på miljön lämnas mera översiktligt och begränsas till i detta hänseende viktiga tillstånds- och anmälningspliktiga verksamheter.

Hur upplysningsskyldigheten enligt 6 kap. 1 § tredje stycket ÅRL kan fullgöras framgår av följande exempel. Omfattningen av och innehållet i informationen skall naturligtvis anpassas till förhållandena i det enskilda fallet.