

WORKING PAPER SERIES
WORKING PAPER NO 5, 2009



Swedish Business School at Örebro University

Principer för hållbarhetsredovisning i teori och praktik: En studie av fjärrvärmebranschen.

by

Magnus Frostenson
magnus.frostenson@fek.uu.se
Department of Business studies
Uppsala University
Sweden

Sven Helin
sven.helin@oru.se
Department of Business administration
Örebro University
Sweden

<http://www.oru.se/esi/wps>
SE-701 82 Örebro
Sweden

ISSN 1403-0586

Sammanfattning

Intresset för hållbar utveckling har ökat markant under det senaste åren. Inte minst märks det i att allt fler företag numera lämnar hållbarhetsredovisningar. I takt med denna utveckling har även olika ramverk växt fram för att utveckla kvaliteten på dessa redovisningar där GRI (Global Reporting Initiative) är den vanligast förekommande. I den här rapporten granskar vi fjärrvärmeföretag (143 företag) i syfte att kartlägga hur de redovisar hållbarhetsinformation och om de redovisningsprinciper som presenteras i GRI:s ramverk beaktas och tillämpas. Resultatet visar att endast ett fåtal av företagen följer GRI:s ramverk men att ungefär hälften av företagen lämnar någon form av hållbarhetsredovisning separat eller som en del av årsredovisningen. Studien visar också att den information som lämnas av de företag som inte följer GRI:s riktlinjer är olikartad och ofta saknar precision varför exempelvis möjligheten att jämföra företag är liten samt pekar på att behovet av redovisningsstandards för hållbarhetsredovisning.

Inledning

Under de senaste åren har diskussionen om etiska frågor i näringslivet, företagens miljöpåverkan, deras sociala ansvar och roll i samhället varit intensiv. Ökat omvärldstryck har bidragit till att företagens vilja att kommunicera ansvarstagande har ökat, inte minst genom så kallade hållbarhetsredovisningar. Revisionsbyrån Öhrlings PricewaterhouseCoopers har konstaterat att 83% av de större statliga och privata svenska företagen tillhandahöll olika former av hållbarhetsinformation 2007, antingen i årsredovisningen eller i separata hållbarhetsredovisningar. Särskilt större företag inom miljö känsliga branscher har en tendens att hållbarhetsredovisa och kommunicera ansvar (Borglund m.fl., 2008). Utvecklingen har underlättats av alltmer utvecklade redovisningsstandards på området. Den standard som organisationen Global Reporting Initiative (GRI) har etablerat och som under 2006 kom ut i sin tredje version har fått ett mycket stort genomslag. Till skillnad från vad som gäller för etiska koder, strategier för CSR (Corporate Social Responsibility) och andra instrument för ansvarstagande i företag finns det därmed ett tydligt framförhandlat ramverk för hur man kan och bör redovisa och kommunicera ansvar gentemot intressenter.

Trots detta finns stor flexibilitet i sättet att kommunicera ansvar och i själva formuleringen av vad ansvar är. Långt ifrån alla företag som hållbarhetsredovisar tillämpar GRI-standard och även inom ramen för denna finns valfrihet. Hållbarhetsredovisningar har också kritiserats för att inte tillhandahålla relevant information som kan ligga till grund för jämförelser och bedömning mellan företag och över tiden (se till exempel Norman & MacDonald, 2004). Av största vikt är därför att hållbarhetsredovisningen lever upp till ett antal innehållsliga och kvalitetsmässiga principer som stärker redovisningens trovärdighet och tillförlitlighet. Som utgångspunkt för sin redovisningsstandard har GRI formulerat ett antal sådana principer. Innehållsligt betonar man väsentlighet, kommunikation med intressenter, hållbarhetssammanhang och fullständighet; medan man kvalitetsmässigt framhåller balans, jämförbarhet, precision, aktualitet (när redovisningen ska avges), tydlighet och tillförlitlighet.

Denna rapport granskar hållbarhetsredovisning inom fjärrvärmebranschen. Fjärrvärmebranschen framhålls ofta som ett miljövänligt alternativ för uppvärmning av fastigheter och har valts som studieobjekt bland annat på grund av dess potentiella möjligheter att redovisa och kommunicera miljörelevant information. Samtidigt utgör dessa företag en del av energibranschen vilken i många sammanhang pekats som de största miljöbovarna till följd

av olika former av utsläpp. Det kan därför antas att företag inom denna bransch har anledning att vara föregångare vad gäller att lämna hållbarhetsredovisning. Syftet med studien är att kartlägga hur fjärrvärmeföretag redovisar och om de redovisningsprinciper som presenteras i GRI:s ramverk beaktas och tillämpas. En undersökning av förekomsten och innehållet i hållbarhetsredovisningar bland 143 företag inom branschen görs. Mer specifikt söker vi i undersökningen besvara:

- i vilken utsträckning kommunicerar fjärrvärmeföretag ekonomisk, social och miljömässig redovisningsinformation om sin verksamhet?
- hur beaktas och tillämpas GRI:s principer för hållbarhetsredovisning med avseende på miljömässig och social redovisning?

Begreppet hållbarhetsredovisning kommer i denna rapport att förstås relativt brett, som dokument där nyckeltal kring företagens ekonomiska, sociala och miljömässiga påverkan redovisas offentligt. Detta gör att det empiriska materialet inte bara utgörs av regelrätta hållbarhetsredovisningar som utformats enligt GRI:s kriterier eller andra standards, utan omfattar också det som företagen i fjärrvärmebranschen själva väljer att rubricera under termer som CSR, hållbarhet, miljöansvar eller socialt ansvar i offentligt nåbart material av redovisningskaraktär. Detta innebär att material som är en del av den finansiella årsredovisningen men som berör sociala och miljömässiga frågor och annat material av redovisningskaraktär som publiceras direkt på hemsidor också granskas.

Hållbarhetsredovisning – en bakgrund

Formerna för att kommunicera och redovisa socialt och miljömässigt ansvar har utvecklats under de senaste åren. I den internationella debatten talar man fortfarande ofta om 3BL (Triple Bottom Line), som syftar på redovisning av tre dimensioner av företags verksamhet, den ekonomiska, miljömässiga och den sociala. Intresset för begreppet tycks ha ökat drastiskt under de senaste åren. Antalet sökträffar på Google för Triple Bottom Line ökade från 15 600 i augusti 2002 till 292 000 i december 2008 (BusinessEthics.ca, 2009). I det svenska sammanhanget har beteckningar som miljöredovisning och social redovisning existerat i trettioåren (se till exempel Gröjer & Stark, 1978). Begreppet hållbarhetsredovisning (sustainability reporting) har dock etablerats alltmer de senaste åren. I den svenska versionen av intressentnätverket Global Reporting Initiatives normerande redovisningsriktlinjer används detta begrepp genomgående. Hållbarhetsredovisning handlar enligt dessa riktlinjer om att ”mäta, presentera och ta ansvar gentemot intressenter, både inom och utanför organisationen, för vad organisationen uppnått i sitt arbete mot en hållbar utveckling” (GRI, 2000-2006, s. 3). Hållbarhetsredovisningen fyller numera en funktion i ett vidare redovisningssammanhang som omfattar ägarstyrning, intern kontroll och riskhantering. Extern granskning och bestyrkande är i detta liksom i andra redovisningssammanhang relevant. En ledande standard för granskning av separata hållbarhetsredovisningar, AA1000AS (*AccountAbility* 1000 Assurance Standard) lanserades 2003 av ett oberoende institut i London (Larsson & Ljungdahl, 2008). Så tidigt som 2004 presenterade FAR SRS världens första nationella standard för oberoende granskning och bestyrkande av hållbarhetsredovisning (Brännström, 2008), vilken senare har uppdaterats för att vara i enlighet med ISAE 3000 (International Standard on Assurance Engagements, se Larsson & Ljungdahl, 2008).

Det finns flera skäl till att intresset för att hållbarhetsredovisa har ökat de senaste åren. Ljungdahl (2008) menar att det allmänna intresset för frågor om hållbarhet, miljömässigt och

socialt ansvar är större idag än tidigare. Flera grupper är idag intresserade av transparens från företagens sida på hållbarhetsområdet. Inte minst intresseorganisationer och media intresserar sig, men en trend de senaste åren är att alltfler investerare söker och kräver information, inte minst större institutionella placerare som till exempel pensionsförvaltare (som till exempel de svenska AP-fonderna, se SOU 2008:107). Klart är att företag under det senaste decenniet markant ökat sin redovisning av hållbarhetsfrågor. GRI-standardens koppling till FN:s initiativ Global Compact har medfört en ökad acceptans att följa dessa riktlinjer. 2006 beräknades över 800 större företag och organisationer lämna redovisning enligt GRI:s riktlinjer (Enell, 2008) och enligt GRI:s hemsida uppgår antalet företag som lämnat redovisning enligt deras riktlinjer i skrivande stund (mars 2009) till 1500. Dessa företag återfinns inom en rad olika branscher. Till exempel hållbarhetsredovisar Volvo, Ikea, SKF, Trelleborg E.ON och Vattenfall enligt GRI (GRI, 2009). Andra företag väljer att följa standarden utan att söka en formell koppling till organisationen Global Reporting Initiative. Noterbart är att alla bolag med statligt ägande numera är skyldiga att upprätta hållbarhetsredovisning enligt GRI:s riktlinjer från och med 2008 (Näringsdepartementet, 2007). Många kommuner gör sedan flera år tillbaka miljöredovisningar och flera kommuner lämnar även hållbarhetsredovisningar även om intresset att följa GRI än så länge är lågt.

Forskningen kring hållbarhetsredovisning kan delas in i två kategorier, en teoretisk och en praktisk. Den teoretiska forskningen intresserar sig framför allt för olika aspekter av hur hållbarhetsredovisningar bör utformas eller, ofta i en mera företagsetiskt profilerad diskussion, värdet av hållbarhetsredovisning som instrument för att skapa en ansvarsfull organisation. Inom den företagsetiska teoretiskt inriktade forskningen har kritiker som Norman & MacDonald (2004) menat att begrepp som 3BL är missvisande. Miljömässiga och sociala "resultat" existerar inte på samma sätt som resultat i ekonomisk och finansiell mening. 3BL handlar i dessa forskares ögon om retorik utan substans och risken är stor, menar de, att ansvariga inom företag prioriterar fel åtgärder för att tillfredsställa olika intressenters krav snarare än att på ett effektivt sätt hantera miljömässiga och sociala problem. Ett uppenbart problem vad gäller hållbarhetsredovisningar är att det trots förekomsten av GRI saknas tydliga bindande redovisningsprinciper. Detta har att göra med redovisningens karaktär av frivillig reglering. Utan obligatoriska riktlinjer finns en tendens att redovisningen förvandlas till reklamskrifter som inte kan användas i bedömningssyfte (Ljungdahl, 2008). Svårigheterna att jämföra mellan företag och avsaknaden av traditionell revision och granskning har gett upphov till transparensproblem. Kvalitativa egenskaper som är väl kända och accepterade inom traditionell finansiell redovisning såsom relevans, tillförlitlighet och jämförbarhet (se till exempel Wolk m.fl., 2008) har inte varit självklara i företags hållbarhetsredovisning.

Många forskare är dock principiellt positiva till hållbarhetsredovisning. Till exempel har forskare påvisat att hållbarhetsredovisning fyller en funktion för hur intressenterna ser på företaget. Maharaj & Herremans (2008) menar att hållbarhetsredovisning kan fungera som ett instrument som bidrar till att förbättra företags anseende medan Bebbington m.fl. (2008) tillskriver hållbarhetsredovisning dubbla egenskaper vad gäller dess roll för företags anseende. Redovisningen är både ett sätt att hantera och vårda företags anseende och en följd av en process där detta anseende vårdas. På ett empiriskt plan har man också försökt att påvisa vad som utgör hinder för företag för att hållbarhetsredovisa i högre utsträckning. Adams & McNicholas (2007) nämner företagsledningens bristande erfarenhet och kunskap som typiska skäl. Bland annat saknas kunskap om vad som utgör *best practice* och förståelse för hur hållbarhetsmål och hållbarhetsredovisning kan kopplas till företagets övergripande strategiska processer. Att engagera intressenter i redovisningsprocessen och att föra en

diskussion kring lämpliga redovisningsparametrar är också problematiskt, liksom att välja övergripande ramverk för redovisningen.

Även praktiker är engagerade i forskning som i hög grad handlar om användandet och effekterna av hållbarhetsredovisning i organisationer. I fackpressen diskuteras bland annat hur hållbarhetsredovisning ska utformas och granskas. Till exempel har man konstaterat att tillägg till den finansiella redovisningen har blivit vanligare i Sverige och att den har utvecklats från miljöredovisning till hållbarhetsredovisning, samtidigt som dessa tillägg fortfarande i relativt låg grad granskas och kvalitetssäkras av revisorer (Halling 2007). 2007 hållbarhetsrapporterades det mer än någonsin tidigare på den svenska marknaden. Framför allt hållbarhetsrapporterar företag i branscher som skog, energi, transporter och teknikintensiva branscher, medan däremot branscher som finans och försäkring släpar efter (ESRA, 2009). De större revisionsbyråerna bidrar också med praktiskt inriktad forskning. Öhrlings PricewaterhouseCoopers har i återkommande undersökningar visat att svenska företag i hög utsträckning avger något slags information om hållbarhet. 2007 hade 83% av 197 undersökta statliga eller privata företag (noterade på Large Cap- eller Mid Cap-listorna) någon form av hållbarhetsinformation i årsredovisningen eller i separata hållbarhetsredovisningar. Mest bristfällig hållbarhetsinformation ger finansbolag och börsbolag med dominerande ägare medan de stora börsbolagens hållbarhetsredovisning är den mest informativa. Dessutom finns en tendens att rapportera mer kring miljöfrågor än sociala eller ekonomiska frågor i hållbarhetsredovisningarna. Sätten att redovisa skiljer sig åt. GRI-standarden tycks dominera bland de företag som ger ut särskilda hållbarhetsredovisningar skilda från årsredovisningen. 63% av dessa använde 2007 GRI. En förutsägelse är att hållbarhetsredovisning enligt GRI först tillämpas för extern rapportering och kommunikation för att sedan införas i den interna verksamhetsstyrningen. Det tredje steget är att den integreras i den finansiella redovisningen och blir en grund för företagsvärdering, även om detta inte torde vara uppnått än (Niskala och Schadewitz, 2007, citerade i Hassel, 2008).

Former för hållbarhetsredovisning

Eftersom hållbarhetsredovisning är en från ett lagstiftningsperspektiv frivillig företeelse är formerna för den varierande. Förutom ovan nämnda GRI är exempel på redovisningsstandards den europeiska miljöstandarden EMAS (Eco Management and Audit Scheme) och den sociala redovisningsstandarden SA8000 (Social Accountability 8000). EMAS är EU:s frivilliga miljöstyrnings- och miljörevisionsordning, som syftar till att effektivisera och fortlöpande förbättra miljöarbetet på företag och organisationer. Ordningen bygger på ISO-standarden 14001 och utgör en grund för att kunna förmedla miljöinformation till marknaden. SA8000 är en certifieringsstandard för arbetsplatsvillkor som funnits sedan 1997. Den bygger på de normer som formulerats genom ILO:s (International Labour Organisation) konventioner, FN:s deklaration om de mänskliga rättigheterna och FN:s barnkonvention. Dessa standards är dock inte heltäckande på hållbarhetsområdet, vilket är en förklaring till att GRI:s standard har fått stort genomslag i näringslivet och bland olika intressenter.

Som normerande ramverk på hållbarhetsområdet bygger GRI:s redovisningsstandard på ett antal övergripande principer som utvecklats för att stärka hållbarhetsredovisningars kvalitativa egenskaper. Redovisningarna ska utgå från innehållsmässiga och kvalitativa principer. *Innehållsligt* betonas väsentlighet, kommunikation med intressenter, hållbarhetssammanhang och fullständighet; *kvalitetsmässigt* framhålls balans, jämförbarhet, precision, aktualitet, tydlighet och tillförlitlighet samt riktlinjer för redovisningens

avgränsning (redovisningsenhet). De kvalitetsmässiga principerna är nära relaterade till de kvalitativa egenskaper som ofta lyfts fram inom traditionell redovisning (Wolk m.fl., 2008). I sin föreställningsram för utformning av finansiella rapporter lyfter till exempel organisationen IASB (International Accounting Standard Board) fram de kvalitativa egenskaperna begriplighet, relevans, väsentlighet, tillförlitlighet, korrekt bild, innebörd och form, neutralitet, försiktighet, fullständighet och jämförbarhet. Alla dessa egenskaper går mer eller mindre igen i de principer som GRI lyfter fram.

GRI:s principer

GRI:s 'Riktlinjer för hållbarhetsredovisning' liknar i många stycken redovisningsstandards som IFRS och IAS, som sedan länge finns etablerade för extern redovisning av till exempel IASB. Vissa av dessa standards, till exempel IFRS, är tvingande ramverk för vissa bolag inom EU, vilket ännu så länge inte gäller GRI. Nedan ges en översiktlig bild av de grundläggande riktlinjerna inom GRI.

Tre steg kan identifieras i GRI:s ramverk. Det första omfattar de principer som är utgångspunkt för analysen i den här rapporten. Principerna är vägledande för innehåll och kvalitet i hållbarhetsredovisningen. Det andra steget handlar om relevanta indikatorer uppdelade på påverkan på ekonomi, miljö och sociala aspekter, medan det tredje steget innebär tester eller kriterier för i vilken mån principerna är uppfyllda. För indikatorerna finns därutöver branschspecifika anpassningar utvecklade.

Principerna (se tabell 1) motsvarar på ett övergripande plan riktlinjer i andra traditionella redovisningsramverk. I ett jämförande perspektiv kan man lyfta fram IASB:s redovisningsprinciper.

En viktig skillnad mellan finansiell redovisning enligt IASB och hållbarhetsredovisning enligt GRI är syftet med redovisningen. IASB betonar finansiell redovisning som underlag för (investerares) beslut i ekonomiska frågor. Beslutsunderlag framhålls även inom GRI men det allmänna syftet är att redovisningen ska visa hur alla redovisningens intressenter påverkas ekonomiskt, miljömässigt och socialt av företagets verksamhet. Just ordet påverka är centralt i GRI. GRI betonar företagets ekonomiska, miljömässiga och sociala påverkan på intressenter, medan IASB:s principer i högre grad lyfter fram företagets finansiella prestationsförmåga. Denna är särskilt relevant för finansiella investerare. GRI, å andra sidan, vänder sig till en större krets intressenter.

Intressentbegreppet återfinns såväl hos IASB som hos GRI. En tydlig skillnad är dock att IASB ger investerare och deras informationsbehov en central roll, även om företaget har en vidare krets av intressenter. De skriver (IASB, 2006, s. 10, p. 10): "Eftersom investerare tillför riskkapital till företaget, är den information som är av intresse för dem till största delen även av intresse för de övriga användargrupperna". GRI gör inte denna typ av prioritering utan uppmanar företag att själva identifiera sina intressenter utifrån "organisationer och personer som kan påverkas väsentligt av organisationens aktiviteter, produkter och /eller tjänster" (GRI 2000-2006, s. 10). Intressenter är även sådana som påverkar företagets möjligheter att verka. GRI skriver också explicit om vikten av att balansera intressen hos dem som förväntas använda hållbarhetsredovisningen mot de förväntningar som en bredare grupp av intressenter kan ha.

Tabell 1: Innehållsliga och kvalitativa principer i GRI (GRI, 2009: 8-17).

Innehållsmässiga principer	Definition (från GRI 2009:8-17)
Väsentlighet	Informationen i redovisningen ska omfatta de områden och indikatorer som speglar organisationens mer betydande ekonomiska, miljömässiga och sociala påverkan, och områden och indikatorer som i väsentlig grad kan påverka intressenternas bedömningar och beslut.
Kommunikation med intressenterna	Den redovisande organisationen bör identifiera sina intressenter och förklara i redovisningen hur organisationen har hanterat deras (rimliga) förväntningar och intressen.
Hållbarhetssammanhang	Redovisningen ska presentera organisationens resultat inom en bred definition av hållbar utveckling.
Fullständighet	Täckningen av de väsentliga ämnesområdena och indikatorerna samt definitionen av redovisningens avgränsning ska räcka för att åskådliggöra betydande ekonomisk, miljömässig och social påverkan. Utöver detta ska intressenterna ges möjlighet att utvärdera organisationens resultat under redovisningsperioden.
Kvalitativa principer	
Balans	Redovisningen ska beskriva både positiva och negativa aspekter av organisationens resultat, för att möjliggöra en balanserad utvärdering av dessa på ett övergripande plan.
Jämförbarhet	Frågor och information ska väljas, sammanställas och redovisas konsekvent. Redovisad information ska presenteras på ett sådant sätt att den ger intressenter möjlighet att analysera förändringar i organisationens resultat över tiden, och kan underlätta jämförelser med andra organisationer.
Precision	Den redovisade informationen ska vara tillräckligt korrekt och detaljerad för att intressenter ska kunna bedöma den redovisande organisationens resultat.
När redovisningen ska avges (aktualitet)	Redovisning sker efter en fast tidplan och informationen är tillgänglig i tid för att intressenterna ska kunna fatta informerade beslut.
Tydlighet	Informationen ska göras tillgänglig på ett sådant sätt att den är förståelig och tillgänglig för de intressenter som redovisningen vänder sig till.
Tillförlitlighet	Information och processer som används vid upprättandet av en redovisning ska samlas in, dokumenteras, sammanställas, analyseras och presenteras på ett sådant sätt att informationens kvalitet och väsentlighet kan granskas av annan.

Några av de principer som lyfts fram inom GRI är innehållsmässigt liktydiga med motsvarande principer (egenskaper) inom IASB. Kravet på balans i redovisningen återspeglas i vad IASB skriver om som neutralitet. Detta betyder att redovisningen inte ska vara vinklad eller utformad i syfte att på förhand påverka beslut i en viss riktning. Vidare är principerna om jämförbarhet och tillförlitlighet (dit även precision kan räknas) innehållsmässigt likvärdiga. Även frågan om när redovisningen ska lämnas bygger på samma idé om en avvägning mellan relevans (när har användarna nytta av informationen) och tillförlitlighet (är alla konsekvenser kända). Likaså innefattar GRI:s förståelse av begreppet tydlighet det som hos IASB benämns som begriplighet.

Den skrivning om försiktighet som är kännetecknande för finansiell redovisning tycks i någon mån saknas inom GRI. I IASB:s definition inbegriper detta att osäkerhet ska hanteras så att intäkter och tillgångar inte överskattas samt att kostnader och skulder inte underskattas. GRI förhåller sig något annorlunda till osäkerhet och förespråkar att osäkra värden ändå ska

uppskattas men påtalar vikten av att redovisa osäkerhetsfaktorer (se under principerna för fullständighet och tillförlitlighet).

Den kanske tydligaste skillnaden gäller principerna om fullständighet och väsentlighet. Fullständighet avser hos GRI avvägningar om omfattning (områden för hållbarhet), avgränsning (enheter att ta in i redovisningen) och tid (idag eller i framtiden). Dessa aspekter har diskuterats ingående i finansiell redovisning i termer av transaktionsbaserad redovisning av ekonomisk karaktär, redovisningsenhet och tid (se till exempel Hendriksen och van Breda, 1992).

Studiens upplägg

I studien granskas efterlevnaden av de ovan beskrivna redovisningsprinciperna inom fjärrvärmebranschens hållbarhetsredovisning. Avsikten är att ta reda på i vilken utsträckning som fjärrvärmeföretag kommunicerar social och miljömässig redovisningsinformation om sin verksamhet (utöver den rent ekonomiska redovisningen) och att se i vilken mån denna information följer de principer som uttrycks i GRI. GRI:s principer kan ses som representativa för hållbarhetsredovisning och har därför valts som utgångspunkt för granskningen. Även om företagen inte följer GRI-standarden är denna standards principiella utgångspunkter av så allmän karaktär att de kan utgöra ett mått på kvalitet och innehåll i redovisningarna.

Fjärrvärmebranschens karaktär av miljövänligt alternativ för uppvärmning av fastigheter har gjort den särskilt intressant som studieobjekt. Branschen i sig kan sägas vara starkt miljörelevant och det finns därför en förväntan på att hållbarhetsredovisning fyller eller åtminstone kan fylla en viktig funktion för företag verksamma inom den. Flera företag inom energibranschen har varit tidiga att utveckla hållbarhetsredovisning. Många av de stora multinationella energiföretagen hållbarhetsredovisar enligt GRI, till exempel Shell, BP, E.ON och Vattenfall (totalt ett 80-tal). Dessa energibolag, där fjärrvärmes är en verksamhetsgren av flera, har dock inte in någon nämnvärd utsträckning utvecklat indikatorer för att lyfta fram fjärrvärmens konsekvenser. Dock så rymmer GRI-standarden specifika branschriktlinjer för energisektorn. För exempelvis eldistributörer (electric utility) finns principer framtagna för att inom miljöområdet redovisa vattenrelaterad påverkan (EN08) och biologisk mångfald (EN12, EN14, se GRI, Sustainability Reporting Guidelines & Electric Utility Sector Supplement, s. 3).

Studiens empiriska bas är hållbarhetsredovisningar från Svensk Fjärrvärmes medlemsföretag. 144 företag finns upptagna som medlemsföretag på Svensk Fjärrvärmes hemsida (090226). Av dessa företag utgör 143 företag som producerar och levererar fjärrvärme (GS Term AB, Växjö, faller bort eftersom de endast tillverkar fjärrvärmeutrustning). För att få en överblick över hur fjärrvärmeföretagen hållbarhetsredovisar har samtliga (143) företags hemsidor skannats. Insamling av information på Internet har bedömts vara legitimt eftersom det finns skäl att anta att hållbarhetsredovisningar, i den mån de förekommer, är externt relevanta dokument som har en tendens att kommuniceras via kanaler som Internet. Till exempel menar Birth m.fl. (2008) att Internetsidor tillsammans med skrivna rapporter och annonsering har kommit att få särskild betydelse när det handlar om att kommunicera CSR-frågor. Detta är också i linje med ett allt större antal studier kring socialt ansvar som använder Internet som kunskapskälla (se till exempel Bondy m.fl., 2004; Coupland, 2006; Birth m.fl., 2008; Wanderley m.fl., 2008). De hållbarhetsredovisningar som återfinns på Internet har innehållsanalyserats kvalitativt (Sweeney & Coughlan, 2008). Kvalitativ innehållsanalys

handlar om att fokusera på förekomsten av vissa ord, uttryck eller begrepp i en viss text (Milne & Adler, 1999). I denna rapport innebär den kvalitativa analysen primärt en indelning utifrån vissa förutbestämda kategoriseringar (se nedan) och bedömning och analys utifrån de principer som diskuterats ovan.

Följande variabler och kategorisering har använts vid granskningen av hållbarhetsredovisningarna. Variablerna avser typ av redovisande företag och kategorierna redovisningens karaktär och innehåll.

Tabell 2: Variabler och kategorier för hållbarhetsredovisande företag och hållbarhetsredovisningar

Data/variabel	Kategorier (inklusive motivering)
Ägarförhållande	Ägare och ägandeform är ofta av vikt för vilka krav som ställs vad gäller vilken information som ska eller bör lämnas. Följande kategorier har använts: - Kommunal förvaltning - Kommunalt bolag. Företaget är helägt av den egna kommunen eller ett annat kommunalt bolag. - Samägt kommunalt bolag. Företaget ägs av en kommun och andra privata ägare eller ett publikt bolag. - Publika bolag eller motsvarande. Företaget är ett börsnoterat (publikt) bolag eller har motsvarande ställning (t ex E.ON, Vattenfall, Lantmännen). - Privat. Företaget är ett privatägt icke-publikt bolag (innefattar även ekonomiska föreningar).
Omsättning	Omsättning används ofta som ett mått på ett företags storlek. I denna studie har hela företags omsättning noterats eftersom företags totala storlek kan ge en indikation på om detta kan kopplas samman med möjligheten att lämna en mer utvecklad redovisning. Utifrån omsättning har företagen kategoriserats enligt följande: - Ingen uppgift. Företags omsättning framgår inte av hemsidan. - 0-99 mkr - 100-999 mkr - 1000- mkr
Redovisning	Företags hemsidor har skannats avseende kommunikation av finansiella, miljörelaterade och sociala (kvantitativ) redovisning. Denna redovisning kan ske direkt på företags hemsida eller vara tillgänglig som PDF-fil. I de fall redovisning lämnats har det nästan uteslutande varit för 2007. Allmänna texter om fjärrvärmens miljömässiga fördelar har inte noterats utan någon form av kvantitativ uppföljning (levererad volym, bränslemix, med mera) har varit kriterium för att det som kommuniceras ska betraktas som redovisning i detta sammanhang. Följande kategorier har använts:

	- Ingen redovisning. Företagen lämnar via hemsidan ingen miljömässig, social eller ekonomisk redovisning. Hit räknas även företag som enbart lämnar någon enstaka siffra om omsättning eller levererad mängd värme. - Ekonomisk redovisning. Företag lämnar ekonomisk information av årsredovisningskaraktär (omsättning, resultat, balansräkning, etcetera) - Begränsad miljöredovisning. Företagen redovisar ett begränsat antal nyckeltal av ickefinansiell karaktär om verksamheten (till exempel leveransvolym och bränslemix) med tydlig miljökoppling och som en del i en löpande text. - Miljöredovisning. Företagen lämnar en mer omfattande och systematisk information om verksamhetens miljömässiga konsekvenser. - Hållbarhetsredovisning. Företagen lämnar en (icke-finansiell) redovisning som är systematisk och som omfattar både miljöfrågor och sociala frågor.
--	--

Data om hur företagens redovisningar anknyter till mer generella redovisningsprinciper i linje med GRI har inte systematiserats så att det enkelt kan åskådliggöras i en tabell. Vad som är kännetecknande för respektive företag har noterats. Vi har sedan i analysen med utgångspunkt i dessa noteringar gjort nedslag för att exemplifiera hur principerna återspeglas.

Resultat

Av de 143 företagen återfinns såväl stora nationella svenska företag som utländska börsnoterade företag, privata företag, kommunala förvaltningar¹ samt ett stort antal hel eller delägda kommunala bolag (se tabell 3).

Tabell 3: Fjärrvärmeföretag redovisade utifrån ägarförhållande²

Ägare	Antal	%
Kommunal förvaltning	6	4%
Kommunalt bolag	105	73%
Delat ägande kommun och bolag	16	11%
Publikt bolag eller liknande	10	7%
Privat	6	4%
Antal	143	

¹ I likhet med Svensk Fjärrvärme använder vi genomgående termen 'företag' även om det rör sig om kommunala förvaltningar.

² En viss osäkerhet råder vad gäller ägarförhållanden för vissa företag då detta inte med tydlighet framgår av hemsidan.

Som framgår av tabell 3 dominerar kommunalt ägda bolag och förvaltningar. Även de fjärrvärmeföretag som ägs av ett annat kommunalt energibolag i en annan kommun har här kategoriserats som kommunalt bolag. Av de företag som är samägda mellan kommun och en annan aktör dominerar de stora energibolagen som ägarpart (E.ON, Vattenfall, Fortum). Endast ett fåtal företag har ett ägande utan kommunal inblandning (11%).

Även storleksmässigt varierar företagen. I tabell 4 framgår, för de företag omsättning är tillgänglig på företagens hemsidor, företagens omsättningsmässiga storlek.

Tabell 4: Fjärrvärmeföretag kategoriserade utifrån omsättning

Omsättning (mkr)	Antal	%
Ingen uppgift	57	40%
0-99	15	10%
100-999	55	38%
1000-	16	11%
	143	

Hela företagets omsättning har tagits med för att med denna siffra spegla företagets storlek, det vill säga även verksamhet av karaktären renhållning, vattenkraft och elproduktion har inkluderats. Omsättningsmässigt saknas uppgift för 57 företag (40%). Detta gäller ofta företag som utgörs av kommunala förvaltningar (till exempel Bengtsfors kommun) eller bolag från mindre orter (till exempel Jokkmokks Värmeverk AB). Flertalet av dessa företag torde rimligtvis kunna räknas till gruppen företag med omsättning om 0-99 mkr. En stor andel av de företag som redovisar omsättning ligger inom intervallet 100-999 mkr. Om tabell 3 och 4 kombineras fås nedanstående bild (tabell 5):

Tabell 5: Fjärrvärmeföretag kategoriserade utifrån omsättning och ägarförhållanden

Ägare/omsättning	NA	-99	100-999	1000 -	Totalt
Kommunal förvaltning	6				6
Kommunalt bolag	38	14	45	8	105
Samägt bolag	7	1	7	2	17
Publika bolag eller motsvarande	1		2	6	9
Privat	5		1		6
Totalt	57	15	55	16	143

De stora (publika) bolagen dominerar bland företag med störst omsättning (till exempel Vattenfall, E.ON) men även några kommunalägda bolag redovisar en omsättning över en miljard SEK (till exempel Tekniska verken i Linköping AB, Skellefteå kraft AB). Den generella bilden förefaller dock vara att företagens storlek (omsättning) följer kommunstorlek (antal invånare).

Nästan alla fjärrvärmeföretag har en egen hemsida. Vanligtvis används dessa sidor för att göra reklam för den egna verksamheten och ge upplysning om servicefunktioner som företaget tillhandahåller (felanmälan, prissättning, nyinstallation, etcetera). Många företag lämnar även information om det egna företags verksamhet och organisation ('Om oss'). På dessa sidor återfinns ofta information om miljöpolicy och redovisningsinformation – ekonomisk och miljömässig. Många företag (ca 50%) lägger ut årsredovisningen på hemsidan att laddas ner som pdf-fil. Ett mindre antal företag lägger på samma vis ut miljöredovisningar och ett fåtal lämnar separata hållbarhetsredovisningar. I tabell 6 framgår den redovisning företagen lämnar via sina hemsidor.

Tabell 6: Fjärrvärmeföretagens hållbarhetsredovisning kategoriserad

Typ av redovisning	Antal	%
Ingen redovisning	53	37%
Endast ekonomisk redovisning	13	9%
Endast miljöredovisning	12	8%
Ekonomisk redovisning och begr miljöredovisning	34	24%
Ekonomisk redovisning och miljöredovisning	25	17%
Ekonomisk redovisning och utvecklad hållbarhetsredovisning	6	4%
Totalt antal	143	

37% av företagen lämnar (via hemsidan) ingen redovisning av vare sig finansiella karaktär (till exempel resultaträkning, omsättning, balansräkning) som miljömässig redovisning (utsläpp CO₂, andel fossila bränslen). Det kan dock påpekas i många av dessa företag har en eller flera sidor som i allmänna termer talar om vikten att värna miljön, minska växthusgaser, fjärrvärmens miljömässiga fördelar och företags ambition att ligga långt framme i dessa frågor, dock utan att (kvantitativ) information om den egna verksamheten (se till exempel Falu Energi och Vatten AB, Rättviks Teknik AB). Ett mindre antal företag lämnar bara en ekonomisk redovisning via hemsidan (9%) och ungefär lika många bara någon form av miljöredovisning, mer eller mindre omfattande (8%). Det ska påpekas att flertalet företag torde vara skyldiga att lämna miljörapport enligt miljöbalkens riktlinjer men det är endast en del företag som offentliggör dessa genom hemsidan. 24% av företagen lämnar ekonomisk information (ofta via en årsredovisning) och kompletterar denna redovisning med en begränsad miljöredovisning³. Den förstnämnda ekonomiska redovisningen följer årsredovisningslagens krav medan den senare i många fall utgörs av en text om något stycke

³ Med begränsad miljöredovisning avses att företaget bara i text eller tabell anger 2-3 nyckeltal av karaktären volym levererad värme eller bränslemix..

eller sida (ofta i årsredovisningen) kombinerad med några få nyckeltal relaterade till miljö (utsläpp, bränslemix, med mera). Ofta överväger en miljöorienterad text i tämligen svepande ordalag där företagets ambitioner och investeringar framhålls snarare än konkreta nyckeltal. 17% lämnar en ekonomisk redovisning men även en mer omfattande miljöredovisning (separat eller som en del i årsredovisningen) där miljöaspekter av verksamheten mer systematiskt framgår. Slutligen lämnar ett mindre antal företag (4% eller 6 företag) en mer systematisk hållbarhetsredovisning, det vill säga en redovisning som är mer än bara miljönyckeltal utan även innefattar sociala aspekter, med mera.

Ställer man typ av redovisning mot ägare får man en bild av vilka bolag som har mer eller mindre omfattande hållbarhetsredovisning, enligt tabell 7 nedan.

Tabell 7: Kategorisering av hållbarhetsredovisning i relation till ägarförhållanden

Typ av redovisning / ägare	Kommunal förvaltning	Kommunalt bolag	Samägt (kommunalt) bolag	Publ bolag eller liknande	Privat	Tot
Ingen redovisning	5	33	7	3	5	53
Endast ekonomisk redovisning		12			1	13
Endast miljöredovisning	1	11				12
Ekonomisk redovisning och begr miljöredovisning		26	6	2		34
Ek redovisning och miljöredovisning		22	3			25
Ekonomisk redovisning och utvecklad hållbarhetsredovisning		1	1	4		6
Tot	6	105	17	9	6	143

Företag som inte kommunicerar någon redovisning över sin hemsida återfinns bland alla ägarkategorier. Det tycks dock vara mer dominerande bland kommunala förvaltningar och privata (mindre) företag. Mest omfattande redovisning återfinns bland de större bolagen och i viss mån kommunala bolag.

Undersöker man typ av redovisning i relation till storlek på företaget får man nedanstående bild (tabell 8):

Tabell 8: Kategorisering av hållbarhetsredovisning i relation till företagens omsättning

Typ av redovisning / omsättning	NA	0-99	100-999	1000 -	Tot
Ingen redovisning	47	3	1	2	53
Endast ekonomisk redovisning		3	10		13
Endast miljöredovisning	10		1	1	12
Ekonomisk redovisning och begr miljöredovisning		7	25	2	34
Ek redovisning och miljöredovisning		2	17	6	25
Ekonomisk redovisning och utvecklad hållbarhetsredovisning			1	5	6
Tot	57	15	55	16	143

Redovisning och storlek förefaller följas åt. Det är framförallt de mindre företagen som lämnar mer knapphändig redovisning medan de större företagen ofta kommunicerar såväl årsredovisning som mer omfattande redovisning i form av miljöredovisning och/eller hållbarhetsredovisning.

Analys

Av de undersökta företagen i fjärrvärmebranschen hållbarhetsredovisar 46% över huvud taget inte, förutom att man i förekommande fall talar man om att man bedriver miljövänlig verksamhet. I dessa 46% ingår de företag (37%) som inte har någon offentlig hållbarhetsinformation alls på Internet. Ett rimligt antagande är dessa organisationer inte har någon egentlig hållbarhetsredovisning eftersom detta tenderar att vara ett dokument som framhålls och publiceras i den mån det förekommer. Resterande 54% redovisar hållbarhetsinformation i varierande utsträckning varav 21% av de undersökta företagen lämnar hållbarhetsinformation i form av en separat miljö- eller hållbarhetsredovisning. Kvaliteten i hållbarhetsinformationen som dessa 54% lämnar kan bedömas utifrån de principer för hållbarhetsredovisning som har utvecklats inom GRI. I det följande analyseras det empiriska materialet utifrån dessa principer.

Innehållsliga principer

Väsentlighet

Enligt GRI:s principer ska informationen i redovisningen omfatta de områden och indikatorer som speglar organisationens mer betydande ekonomiska, miljömässiga och sociala påverkan samt områden och indikatorer som i väsentlig grad kan antas i de bedömningar och beslut som intressenterna fattar. Väsentligheten innebär att både interna och externa påverkansfaktorer ska redovisas. Internt kan det handla om organisationens värderingar, principer, strategier,

operativa styrsystem, ambitioner och mål. De indikatorer som intressenterna visat särskilt intresse för bör redovisas liksom väsentliga risker för organisationen. I väsentligheten ingår också ett tydliggörande av sammanhanget som organisationen verkar inom, till exempel relevanta lagar, bestämmelser eller överenskommelser av strategisk betydelse.

De många olika sätt som de undersökta fjärrvärmeföretagen presenterar sin hållbarhetsinformation på antyder att det inte finns en entydig bild av vad som utgör väsentlig information till intressenterna. I redovisningen finns en mycket större betoning av miljöfrågor än sociala frågor. Bara 4% av de undersökta företagen en utvecklad hållbarhetsredovisning som tar upp ett bredare spektrum av hållbarhetsfrågor än bara miljöfrågor. Den starka miljöprofileringen av informationen tar sig vissa uttryck. De indikatorer som används i mycket hög utsträckning är bränsle- eller produktionsmix (den sålda energins ursprung). En genomgående ambition och förståelse av vad som är väsentligt tycks här vara att visa att andelen fossila bränslen i denna mix minskar över tiden (typexempel är Kalmar Energi och Lunds Energi). Förutom finansiell information är produktions- och leveransinformation (hur många GW eller MW som har producerats), storlek på fjärrvärmenätet, antalet anslutna hushåll och prisinformation är också vanligt återkommande i redovisningarna. Mängden utsläpp av koldioxid, svavel, med mera bedöms också vara väsentligt att informera om i miljöredovisningarna. Till exempel redovisar Söderenergi AB sina nettoutsläpp av koldioxid från 1990 och framåt och knyter siffrorna till nationella miljö- och klimatmål.

Någonting som i hög utsträckning saknas i redovisningarna är anknytningen till intressenternas krav och förväntningar. Det hållbarhetssammanhang som man diskuterar (se nedan) är klimatfrågan, medan en mer övergripande analys av företagets roll och påverkan på hållbarhetsfrågor ofta saknas. Socialt inriktade indikatorer är sällsynta. I den ordinarie årsredovisningen återkommer viss legalt påbjuden information om till exempel medeltalet anställda och sjukfrånvaro (där till exempel Österlens Kraft Ekonomiska Förening uppvisar en ökning från 7,08% till 8,52% mellan 2006 och 2007), men hälsobokslut och annan mer internrelevant information om tillståndet i organisationen är ovanligt. Ett undantag är Lunds Energi AB som har ett relativt omfattande hälsobokslut (Fokus Kompetens), som sätter in personalsituationen i ett vidare sammanhang av personalstrategi, kärnvärden, med mera, och redovisar nyckeltal kring barnledighet, övertidslön och andra indikatorer som rimligtvis återspeglar tillståndet i organisationen.

Kommunikation med intressenter

I GRI anges att företaget bör identifiera sina intressenter och förklara i redovisningen hur organisationen har hanterat dessa grupper eller individers legitima förväntningar och intressen. Detta innebär att man bland annat bör kunna redogöra för olika processer för intressentengagemang i företagets aktiviteter och vilka uttryck dessa tar sig specifikt i redovisningen. Här finns också en koppling till andra viktiga principer. Kommunikationen med intressenterna måste dokumenteras, bygga på generellt accepterade metoder och uppvisa systematik om den ska kunna användas för redovisningsändamål.

I materialet är en tydlig tendens att den starka fokuseringen på miljöinformation snarare än redovisning av social påverkan medför begränsad intressentanalys. Ett exempel är den relativt omfattande (och bestyrkta) miljöredovisning som Göteborgs Energi AB levererar enligt EMAS-standarden. Miljömål, nyckeltal och ett visst miljöorienterat hållbarhetssammanhang får utrymme, men intressentidentifikation och diskussioner kring hur man kommunicerar med intressenter saknas helt. Talande är Kalmar Energis hänvisning till att man i en undersökning

har rankats som miljövänligt av Greenpeace. En diskussion om förhållandet till denna och andra intresseorganisationer finns dock inte.

För att hitta systematisk intressentinformation och uppgifter kring företagens dialog med omgivningen tycks det vara nödvändigt att gå till de mycket stora organisationerna. Vattenfall anger i sin GRI-baserade CSR-redovisning från 2007 att man har inbjudit en rad nyckelintressenter för att diskutera deras förväntningar på företaget. Dessa förväntningar har sedan kategoriserats och rankats i utifrån intressenternas prioritetsordning. Sammanlagt har 36 olika intressentsvar beaktats i dialogen, representerande investerare, ägare, kunder, myndigheter, intresseorganisationer, politiker, anställda, forskare och företagsledning. E.ON skriver i sin GRI-baserade CR Report för 2007 att man engagerar sig i en fortlöpande intressentdialog och bland annat för kontinuerliga dialoger med olika intressenter, bland annat som en följd av debatten om fossila bränslen. Detta tycks dock främst beröra E.ON i Tyskland och Storbritannien.

Ett resultat av en form av intressentsamarbete mellan Svensk Fjärrvärme och kundorganisationerna SABO, HSB Riksförbund, Riksbyggen, Fastighetsägarna Sverige och Hyresgästföreningen Riksförbundet är 'Reko fjärrvärme', en kvalitetsmärkning av fjärrvärmeleverantörernas kundarbete. Här får de enskilda företagen ansöka om medlemskap om de uppfyller vissa kriterier. Detta kan ses som resultatet av en kundorienterad dialog. Många företag, till exempel Norrenergi, diskuterar och hänvisar till Reko i sin miljöinformation.

Hållbarhetssammanhang

Redovisningen ska sätta in hållbarhetsinformationen i ett vidare sammanhang av hållbar utveckling. Inom GRI nämns att detta sammanhang kan innefatta organisationens syn på hållbar utveckling mot bakgrund av tillgänglig och objektiv information eller mått på hållbar utveckling inom de områden som redovisningen täcker. Sammanhang kan förstås i förhållande till vad som sägs i olika publikationer på bransch-, lokal, regional eller internationell nivå. Sammanhang kan också förstås geografiskt eller affärsmässigt med avseende på strategi, risk och möjligheter. Ett annat sätt att se detta på är att informationen inte bara ska återspegla företagets egen verklighet utan knyta an till utomliggande ekonomiska, miljömässiga och sociala målsättningar och förhållanden på olika nivåer.

I det undersökta materialet är det hållbarhetssammanhang som redovisas nästan genomgående miljömässigt. Det sammanhang som uppmärksammas är främst klimatfrågan. Till exempel hänvisar en rad energibolag (Karlshamns Energi, Södertörns Fjärrvärme AB, med flera) till Svensk Fjärrvärmes kampanj 'Fjärrvärme, Ja tack!'. Detta innebär att man i redovisningen och kommunikationen har möjlighet att hänvisa till en central kampanj som framställer fjärrvärmens som Sveriges stora klimatförbättrare. Bland annat pekar man på att fjärrvärme under de senaste 20 åren bidragit till att minska koldioxidutsläppen i Sverige med 11 miljoner ton (se Svensk Fjärrvärme, 2009), vilket motsvarar 20 procent av nuvarande utsläpp i samhället. Detta har bidragit till att användningen av fossila bränslen minskat och att Sverige redan har nått klimatmålen enligt Kyotoavtalet. Sammanhanget är tydligt svenskt snarare än internationellt, även om vissa undantag finns. Till exempel relaterar Kalmar Energi sin egen produktionsmix i förhållande till situationen för samtliga nordiska elbolag. Få kopplingar görs dock till internationella publikationer eller affärsmässigt sammanhang, även om sådana finns, till exempel hänvisningar till Sternrapporten (Lund Energi) eller, möjligen något mera kuriöst,

till Al Gores filmproduktion 'En obekväm sanning' (Tekniska Verken, Kalmar Energi, Jönköping Energi).

Certifieringsstandards är annars den bakgrund som många organisationer knyter an sitt hållbarhetsarbete till. Ett företag som Sala-Heby Energi AB (som har en omfattande hållbarhetsredovisning enligt GRI) menar att man för att ge en mer heltäckande bild av hållbarhetsarbetet bör redovisa information och andra nyckeltal som härstammar från SHE:s verksamhetssystem MAK (Miljö, Arbetsmiljö, Kvalitet), som i sin tur vilar på tre certifieringar, ISO 14001:2004 (Miljö), AFS 2001:1 (Arbetsmiljö) och ISO 9001:2000 (Kvalitet). Det ekonomiska sammanhang som fjärrvärmens placeras in i omfattar primärt kundperspektivet, vad kunden tjänar på fjärrvärmens. Fjärrvärmeföretagen redogör i mycket begränsad utsträckning för det sociala sammanhanget. I någon mån återfinns detta hos det fåtal företag som har mer omfattande hållbarhetsredovisningar och då hänvisar till personalstrategi, hälsa och andra personalrelevanta frågor (till exempel Sala-Heby Energi AB och Lunds Energi AB).

Fullständighet

De ämnesområden som tas med i redovisningen och de indikatorer som används ska vara tillräckliga för att åskådliggöra betydande ekonomisk, miljömässig och social påverkan. Dessutom ska intressenterna ges möjlighet att utvärdera organisationens resultat under redovisningsperioden. Informationen ska vara fullständig. Detta innebär att alla betydande åtgärder och händelser under redovisningsperioden tas med och att skattningar av betydande framtida påverkan görs. I fullständighetskravet ingår också att redovisningen omfattar alla enheter som det redovisande företaget kontrollerar.

Undersökningen visar att förutom viss information om personal i årsredovisningarna finns en tendens att till övervägande del diskutera och redovisa miljödimensionen av hållbarhetsfrågorna. Som påpekats tidigare har bara 4% av de undersökta företagen en utpräglad hållbarhetsredovisning som också innefattar sociala aspekter. Även företag med ganska väl utvecklade miljö- eller hållbarhetsredovisningar där man redogör för tydliga hållbarhetssammanhang (till exempel Lunds Energi, Vattenfall eller E.ON) saknar i stort sett känslighetsanalyser där miljömässiga eller sociala risker kopplas till potentiella kostnader i framtiden. Skrivningar som till exempel Sollentuna Energis är typiska, att transporterna som bolaget gör har klimatpåverkan, och man strävar efter att minska användningen av fossila bränslen, men ingen konkret upplysning finns vad de åtgärder man vidtar innebär i form av minskad miljöpåverkan. Skellefteå Kraft kan också tas som exempel. Under rubriken miljöpåverkan tar man upp utsläpp av stoft, kväveoxid och koldioxid till luft, kemikalieanvändning, buller (bland annat via transporter och hantering av råvaror och produkter), avfall i form av källsorterat material, aska och övrigt avfall till deponi samt vattenanvändning. Men ingen vidare kvantifiering eller konsekvensanalys av olika åtgärder görs. Dessutom tas ett par miljöincidenter och klagomål upp. Miljöincidenten kommenteras genom att man redogör för vad som hände och vilka konsekvenserna blev, men klagomålet bara omnämns.

Generellt tenderar informationen som ges att vara selektiv, vilket i någon mån givetvis är oundvikligt. Händelser redogörs för i viss mån men kommenteras inte i ett vidare perspektiv. För de (miljö-)nyckeltal som används är jämförbarheten med tidigare år varierande. Vanligt är till exempel att företagen redovisar bränslemixen för den producerade fjärrvärmens. Det är dock inte lätt att följa utvecklingen över åren, förutom i vissa fall. Till exempel visar Lunds

Energi hur oljeanvändningen har gått ned från ca 55 000 kubikmeter 1985 till nära noll 2007. Samtidigt jämförs inte informationen i miljöbokslutet 2007 med närmast föregående år. Eventuella försämringar på andra områden än bränslemixen får läsaren ingen kännedom om.

Kvalitetsmässiga principer

Balans

Hållbarhetsredovisningen förutsätts beskriva både positiva och negativa aspekter av organisationens 'resultat' på det ekonomiska, sociala och miljömässiga området. Den framställning som görs ska alltså inte vara vinklad åt något håll utan kunna ses som neutral. Dessutom ska det vara möjligt att följa positiv och negativ utveckling från år till år och redovisningens olika delar ska betonas i proportion till deras relativa betydelse.

En genomgående tendens är att hållbarhetsinformationen sällan är balanserad i bemärkelsen att framställningen är sakligt neutral. Detta gäller de flesta redovisningar där kvantitativa nyckeltal används, och om möjligt i än högre utsträckning där mer textbaserad information används. Särskilt i de senare fallen finns en tydlig tendens att tona ned balansprincipen till förmån för en mer glättig och säljande framtoning .

Ett exempel där principen om balans är nedprioriterad återfinns i Borlänge Energis årsredovisning där man på första sidan kan läsa: 'Borlänge Energi – För miljöns skull'. Om man läser vidare är rubriken på VD:s inledningsord 'Klimatsmarta Borlänge' och texten innehåller tydliga miljöskrivningar om bland annat fjärrvärmeverksamheten. Miljötemat återkommer även i kommande texter. Trots att ett miljötema anslås saknas en mer utvecklad, balanserad och systematisk redovisning av företagets miljömässiga konsekvenser. Texterna och bilderna i dessa årsredovisningar förefaller sålunda snarare ha till syfte att vara imageskapande än utgöra en systematisk redovisning.

Bland de företag som lämnar någon form av hållbarhetsinformation återfinns företag som tar fasta på principen om balans. Det kommunalägda Boden Energi AB saknar explicit miljöprägel på sin verksamhet men har ändå en relativt utvecklad miljöredovisning, dels i årsredovisningen, dels genom en separat miljörapport (från 2006) på hemsidan. I årsredovisningen ges fjärrvärmeverksamheten två sidors utrymme. Redovisningen av fjärrvärmeverksamheten handlar framförallt om levererad volym, bränslemix, prisutveckling, avfall/aska, energiskatter, koldioxidskatter. Framställningen framstår som saklig men utan ambitioner att lyfta fram fjärrvärmens miljömässiga fördelar. I den bilagda miljöredovisningen redovisas ett stort antal tekniska data om utsläpp, tillstånd, produktionens omfattning, råvaror, avfall, transporter mm. Denna redovisning kan betraktas som balanserad, där bedömningen av verksamhetens hållbarhetsprofil överlämnas till läsaren. Trots detta är helhetsintrycket att en relativ obalans råder i fjärrvärmeföretagens redovisningar. Fjärrvärmens miljömässiga fördelar betonas starkt och eventuella nackdelar tas upp i begränsad utsträckning.

Jämförbarhet

Den information och de frågor som tas upp i redovisningen ska väljas, sammanställas och redovisas konsekvent. Det ska vara möjligt att analysera förändringar i företagets resultat över tiden, och jämförbarhet ska också finnas i förhållande till andra organisationer.

Att åstadkomma jämförelse över tiden torde som regel vara lättare inom än mellan företag. En förutsättning för jämförbarhet mellan företag är att man följer samma regelverk eller redovisningsstandard. Vad gäller hållbarhetsinformationen i materialet är det i stort sett bara de företag som tillämpar GRI som kan jämföras om det inte handlar om förhållandevis basala nyckeltal. Ett sådant är bränslemixen, som redovisas av många företag. Men inte heller denna är uppställd likartat mellan företagen, ibland kan nämligen benämningarna skifta. Till exempel talar Borås Energi och Miljö om energiproduktion fördelat på olika bränslen på månadsbasis (2006) och använder kategorierna fossilt, bio- och avfallsbränsle medan andra företag bryter ner dessa kategorier och redovisar på årsbasis ett antal år tillbaka i tiden.

Företagsintern jämförbarhet är dock möjlig i flera fall eftersom de företag som har en mer utvecklad miljöredovisning i eller vid sidan om den finansiella årsredovisningen brukar lämna jämförelsetal över åren. Ett exempel är det kommunalägda Gävle Energi AB, som i sin årsredovisning har ett genomgående miljötema där inte minst klimatfrågan aktualiseras. Dessutom lämnar man en mer systematisk miljöredovisning. Hållbarhetsinformationen återfinns dels under den del i årsredovisningen där miljöaspekterna beskrivs men även separat i samma avsnitt som de finansiella nyckeltalen såsom bränslemix, utsläpp, miljöskatter och levererad volym, allt redovisat med jämförelsetal från föregående år.

Precision och tillförlitlighet

Principerna om precision och tillförlitlighet är nära sammankopplade. Tillförlitlighet tar fasta på att informationen och processerna som ligger till grund för redovisningen ska dokumenteras, sammanställas, analyseras och presenteras på ett sådant sätt att informationens kvalitet och väsentlighet kan granskas av utomstående. Tydliga och trovärdiga källor är viktigt för att själva mätsystemet ska vara robust konstruerat och att informationen och processerna ska vara möjliga att granska (se även Johansson & Östman 1992). Med precision avses att informationen ska vara så korrekt och detaljerad att intressenter ska ha möjlighet att bedöma den redovisande organisationens resultat. Precision tar därmed fasta på det mått som väljs i redovisningen. Det kan exempelvis gälla måttet bränslemix, att det inte råder någon tvekan om vad som avses när detta presenteras. I så måtto knyter denna princip även an till den om jämförbarhet. Två mått kan bara på ett meningsfullt sätt jämföras om de mäter samma sak.

Tillförlighet i de rapporter som lämnas är svåra att bedöma på avstånd utan kräver närmare insyn i den organisation av redovisningsarbetet som sker på respektive företag. Granskning och bestyrkande av redovisningarna ger dock en garanti för tillförlitligheten är hög. Bestyrkande av hållbarhetsredovisningarna är dock, som vi skriver ovan, ovanligt och förekommer framförallt hos de större bolagen som följer GRI-standard.

Däremot är det lättare att tala om precision i redovisningen. Eftersom få företag hänvisar till något regelverk där de olika måtten finns definierade och inte heller i den egna redovisningen närmare preciserar dess innebörd finns det skäl att misstänka att precisionen på sina håll kan vara bristfällig.

Ett mått som ofta används är mängden värme som producerats (se till exempel Gävle Energi AB och Oskarshamns Energi AB) eller distribuerats (se till exempel Hedemora Energi AB och Kalmar Energi AB) uttryckt i GWh. Måttenheten torde vara oproblematisks eftersom den är väl etablerad inom branschen och grund för debitering. Däremot torde en ovan läsare inte självklart kunna skilja mellan producerat och levererat, om detta är samma sak eller inte.

Producerad fjärrvärme kan inte lagras. Detta innebär att den värme som produceras men inte kan levereras går förlorad. Om måttens innebörd varierar eller är otydlig innebär det således för läsarna en bristande precision.

Aktualitet (när redovisningen ska avges)

Enligt GRI ska redovisning ske efter en fast tidplan och informationen ska vara tillgänglig i god och rimlig tid. I februari/mars 2009, då undersökningen genomförts, har inte något av företagen publicerat material för 2008. Därför är den senast tillgängliga redovisningen i samtliga fall utom två 2007. Två företag, Bollnäs Energi AB och Trelleborg Fjärrvärme AB, har inte publicerat någon form av information för 2007 utan materialet avser 2006 (Trelleborg Fjärrvärme AB har dock finansiella siffror för 2007 direkt på hemsidan). Genomgående tycks vara att hållbarhetsinformation redovisas årsvis. Kvartalsrapportering av hållbarhetsinformation (eller andra tidsintervall) tycks inte förekomma. Viss miljöinformation av informativ karaktär kan publiceras separat från de årliga miljö- eller hållbarhetsredovisningarna vid olika tillfällen. Men sådant material har mer allmäninformativ karaktär och publiceras inte enligt någon tidsmässig systematik.

Tydlighet

Informationen ska vara tillgänglig så att den går att förstå för de intressenter som redovisningen vänder sig till. Tydlighet anknyter således till det IASB skriver om som begriplighet och kan, när välviljan att alla ska kunna tillgodogöra sig redovisningen resultera i en bristande precision. Generellt finns en konflikt mellan tydlighet och precision i materialet. Tydlighet kräver i regel kortfattad förenklad information medan precision ofta föreskriver längre och mer detaljrik information, som exempelvis i de större GRI-baserade rapporterna från E.ON och Vattenfall.

Flera företag söker vinnlägga sig om att kommunicera hållbarhetsdimensionen i sin verksamhet och åskådliggöra detta lättförståeligt och pedagogiskt. Ett exempel är Eksta Bostads AB, ett bostadsbolag helägt av Kungsbacka kommun med en del av verksamheten i form av fjärrvärmeproduktion. Företaget väljer att lägga sin miljöredovisning i en separat miljöredovisning som liknar en årsredovisning. Fokus är på företagets energiproduktion. Redovisningen är en genomlysning av företagets energiproduktion och användning illustrerat med nyckeltal (energiförbrukning, bränslemix, bidrag till global uppvärmning). Redovisningen avslutas med en ordlista där specifika begrepp förklaras.

Detta kan jämföras med flera företag som lägger ut sina miljörapporter på nätet utan att de kommenteras eller förklaras, till exempel när man lägger ut sådana miljörapporter kring enskilda produktionsenheter som man är legalt skyldig att upprätta. Denna information är å ena sidan tillförlitlig och precis till följd av de regelverk de upprättats utifrån men är knappast tydlig och begriplig för en bredare grupp av intressenter i form av icke professionella fastighetsägare.

Slutsatser och diskussion

Studiens syfte har varit att kartlägga hur fjärrvärmeföretag redovisar och om de redovisningsprinciper som presenteras i GRIs ramverk beaktas och tillämpas.

Frågan kring i vilken utsträckning fjärrvärmeföretag kommunicerar ekonomisk, social och miljömässig redovisningsinformation om sin verksamhet har besvarats i undersökningen. Vi kan konstatera att 54% av företagen kommunicerar någon form hållbarhetsredovisning via sina hemsidor. Ungefär hälften av dessa företag lämnar endast en begränsad hållbarhetsredovisning, oftast i form en eller två sidor miljöorienterad text med några insprängda nyckeltal. 17% lämnar en mer utvecklad hållbarhetsinformation, ofta med jämförelsetal mellan olika år och 4% en utvecklad hållbarhetsredovisning. Materialet visar att det är framförallt de större företagen och de publika bolagen som har en mer utvecklad redovisning. Av de 46% av företagen som saknar hållbarhetsredovisning kan vi konstatera att många av företagen i allmänna ordalag argumenterar för vikten av att värna om miljön och fjärrvärmens miljömässiga fördelar.

Frågan kring hur fjärrvärmeföretagen beaktar och tillämpar de principer som ligger till grund för GRI:s standard för hållbarhetsredovisning kan övergripande besvaras med att dessa principer följs i begränsad utsträckning. Innehållsligt ser man att vissa miljönyckeltal används som kan ses som högst väsentliga (bränslemix, med flera). Kommunikationen med intressenter är begränsad i redovisningarna medan hållbarhetssammanhanget har en tendens att fokuseras något snävt på klimatfrågan. Företagens starkt lokala prägel har också en tendens att förminska hållbarhetssammanhanget och intressentanalysen. Framför allt handlar den senare om kunder (via 'Reko'). Eftersom få företag åskådliggör betydande ekonomisk, miljömässig och social påverkan i större utsträckning är redovisningarna knappast fullständiga.

Kvalitetsmässigt finns en tendens till obalans, mest positiv påverkan rapporteras. En tendens är således att de som har en mer utvecklad rapportering också har en mer balanserad rapportering. Jämförbarheten varierar och är särskilt svår mellan företag. Möjligheten till jämförelse blir lidande av att hållbarhetsredovisningen inte är systematisk och svagt preciserad. I många redovisningar anges bara årets siffror och inte tidigare år. Vidare varierar de nyckeltal som redovisas i viss mån och tydliga definitioner av innebörden saknas. Precisionen och tillförlitligheten är svårbedömd. Ett problem är att mycket få företag låter bestyrka sin hållbarhetsredovisning. Detta visar på att fjärrvärmebranschen ännu inte har tagit steget mot att använda hållbarhetsredovisning eller miljöredovisning som ett informativt instrument av samma karaktär som den finansiella årsredovisningen. Redovisningarna har en tendens att komma årsvis och tydligheten varierar. Särskilt när miljörapporter som motsvarar legala krav läggs ut är förklaringarna magra. Måtten relateras sällan till någon officiell standard varför det kan vara svårt för läsaren att ta ställning till dess innebörd och relevans.

Dessa slutsatser ger utrymme för ett antal generella punkter värda att ta upp. Den första är *behovet av redovisningsstandards och ramverk på hållbarhetsområdet*. Denna studie visar att enhetliga principer för denna typ av redovisning saknas inom branschen vilket torde vara en viktig anledning till att kvaliteten på informationen i vissa stycken är låg. Denna iakttagelse är inte unik för fjärrvärmeföretag utan tidigare konstaterats av bland andra Kolk (1999) och Ljungdahl (2008). Att införa och anpassa ett generellt regelverk som exempelvis GRI kan vara en väg att gå för att höja kvaliteten på hållbarhetsinformation inom fjärrvärmebranschen. En andra punkt är *begränsningen av hållbarhetsinformation till att handla om miljö*. Denna torde motverkas av användandet av bredare standards som GRI. Även om miljöfrågor självfallet spelar en central roll för fjärrvärmeföretagen finns det anledning att tro att en bredare ansats kring hållbarhetsfrågor skulle öka både trovärdigheten och förstärka bilden av fjärrvärmeföretagen som viktiga och ansvarstagande organisationer i samhället. En förutsättning för detta är dock, och detta kan ses som en tredje punkt, att *kunskaperna om*

hållbarhetsredovisningar och deras värde måste förbättras i branschen. Det finns inga skäl att anta att branschens relativa brister i fråga om hållbarhetsredovisning beror på att man aktivt säger nej till denna form av redovisning – som ur flera avseende torde utfalla positivt för branschen – utan att det hela handlar om att man saknar kunskaper kring de redovisningsstandards som finns på området. Det finns inga skäl att anta att kunskap om miljöpåverkan saknas inom branschen med tanke på det yrkeskunnande och de legala krav som finns. Den slutsats man däremot kan dra, och detta är den fjärde punkten, är att *man idag endast i begränsad utsträckning har de 'översättningsverktyg' som behövs* för att kunna kanalisera denna kunskap till kommunikation med en vidare krets intressenter i form av hållbarhetsredovisning. En förutsägelse är dock att förutsättningarna för att fjärrvärmeföretag i framtiden ska hållbarhetsredovisa mycket väl kan komma att förbättras, inte minst i takt med att många företag i samhället går i den riktningen.

I den här studien har vi inte detaljgranskat och systematiserat innehållet i varje enskilt företags redovisning. I stället har vi granskat förekomsten av hållbarhetsredovisningar i fjärrvärmebranschen och studerat hur dessa hållbarhetsredovisningar på ett övergripande plan lever upp till erkända innehållsliga och kvalitetsmässiga principer för redovisning. Detta innebär att vi inte har undersökt frågan från företagets horisont genom till exempel intervjuer. Vi har dessutom utgått från Internetkommunicerad redovisningsinformation. En fullständig analys av hållbarhetsredovisningar inom en viss bransch bör ta in företagets perspektiv och dessutom studera redovisningarna på ett djupare plan, till exempel med avseende på nyckeltal eller utifrån olika indikatorer i redovisningsstandards som GRI. Dock så har vi genom denna undersökning kunnat göra en första övergripande studie av användandet av hållbarhetsredovisning inom branschen. I takt med den ökade användningen av hållbarhetsredovisning som instrument är flera studier av denna karaktär eller på detaljnivå välkomna.

Referenser

Adams, Carol A. & Patty McNicholas (2007), Making a difference: Sustainability reporting, accountability and organisational change, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 2007, 20:3, 382-402.

Bebbington, Jan, Carlos Larrinaga & Jose M. Moneva: (2008), Corporate social reporting and reputation risk management, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 21:3, 337-361.

Birth, Gregory; Laura Illia, Francesco Lurati & Alessandra Zamparini, (2008), Communicating CSR: practices among Switzerland's top 300 companies, *Corporate Communications: An International Journal*, 13:2, 182-196.

Bondy, Krista; Dirk Matten & Jeremy Moon (2004), The Adoption of Voluntary Codes of Conduct in MNCs: A Three-Country Comparative Study, *Business and Society Review*, 109:4, 449-477.

Borglund, Tommy, Hans De Geer & Mats Hallvarsson (2008), Värdeskapande CSR: Hur företag tar socialt ansvar, Stockholm: Norstedts.

Brännström, Dan (2008), Förord, i Roster om transparens och hållbarhetsredovisning, Utgiven av Öhrlings PriceWaterhouseCoopers, Lund: Studentlitteratur.

BusinessEthics.ca, 2009, hemsida <http://businessethics.ca/>

Coupland, Christine, (2006), Corporate Social Responsibility as Argument on the Web, Journal of Business Ethics, 62, 355-366.

Enell, Magnus (2008), Global reporting initiative – från 1997 till idag, i Röster om transparens och hållbarhetsredovisning, Utgiven av Öhrlings PriceWaterhouseCoopers, Lund: Studentlitteratur, 11-16.

ESRA (European Sustainability Reporting Association) (2009), Report for Sweden, Feb, 2009.

Global Reporting Initiative (2000-2006), Riktlinjer för hållbarhetsredovisning, svensk version, hämtbar på <http://www.globalreporting.org>.

Global Reporting Initiative (2009), Sustainability Reporting Guidelines & Electric Utility Sector Supplement, hämtbar på <http://www.globalreporting.org>.

Global Reporting Initiative (2009), hemsida <http://www.globalreporting.org>.

Gröjer, Jan-Erik & Agnetha Stark (1978), Social redovisning, doktorsavhandling, Handelshögskolan i Stockholm

Halling, P. (2007), Få hållbarhetsredovisningar i Sverige är bestyrkta, Balans, 33:3 (Mars, 2007), 17-19.

Hassel, Lars (2008), Har hållbarhetsrapporteringen värderelevans?, i Röster om transparens och hållbarhetsredovisning, Utgiven av Öhrlings PriceWaterhouseCoopers, Lund: Studentlitteratur, 33-38.

Hendriksen, Eldon S. och Michael F. van Breda, (1992), Accounting Theory, Boston, Massachusetts: Irwin.

IASB (International Standard Accounting Board) (2006), Föreställningsram för utformning av finansiella rapporter, ur Internationell redovisningsstandard i Sverige - IFRS/IAS 2006, Stockholm : FAR Förlag, 7-24.

Johansson, Sven-Erik och Lars Östman, (1992), Lönsamhetskrav – redovisningsmått – styrning, Studentlitteratur: Lund.

Kolk, Ans, (1999), Evaluating corporate environmental reporting, Business Strategy and the Environment, 8, 225-237.

Larsson, Lars-Olle & Fredrik Ljungdahl (2008), License to operate: CSR och hållbarhetsredovisning i praktiken, Ekerlids Förlag: Stockholm.

Ljungdahl, Fredrik, (2008), Konsten att använda hållbarhetsredovisningar, i Röster om transparens och hållbarhetsredovisning, Utgiven av Öhrlings PriceWaterhouseCoopers, Lund: Studentlitteratur, 27-32.

Milne, M. & R. Adler, (1999), Exploring the reliability of social and environmental disclosures content analysis, Accounting, Auditing and Accountability Journal, 12:2, 237-49.

Maharaj, Rookmin & Irene M. Herremans: 2008, Shell Canada: over a decade of sustainable development reporting experience, Corporate Governance, 8:3, 235-247.

Norman, Wayne & Chris MacDonald (2004), Getting to the Bottom of the Triple Bottom Line, Business Ethics Quarterly, April, 2004.

Näringsdepartementet, (2007), Riktlinjer för extern rapportering för företag med statligt ägande, N7042.

SOU (Statens Offentliga Utredningar) (2008), Etiken, miljön och pensionerna – Betänkande från kommittén om AP-fondernas etik och miljöansvar, SOU 2008:107, Stockholm.

Svensk Fjärrvärme, 2009, hemsida <http://www.svenskfjarvarme.org>.

Sweeney, Lorraine and Joseph Coughlan, (2008), Do different industries report Corporate Social Responsibility differently? An investigation through the lens of stakeholder theory, Journal of Marketing Communications, 14:2, 113-124.

Wanderlay, Lilian Soares Outtes, Rafael Lucian, Francisca Farache & José Milton de Sousa Filho (2008), CSR Information Disclosure on the Web: A Context-Based Approach Analysing the Influence of Country of Origin and Industry Sector, Journal of Business Ethics (forthcoming)

Wolk, Harry I., James L. Dodd & John J Rozycki (2008), Accounting Theory: Conceptual Issues in a Political and Economic Environment, Thousand Oaks: Sage Publications.

Öhrlings PriceWaterhouseCoopers (2008), Svenska företags hållbarhetsredovisningar 2007, hämtbar på <http://www.pwc.com/SE>.