



Handelshögskolan  
VID GÖTEBORGS UNIVERSITET

**Företagsekonomiska institutionen**

# **Förväntningsgap vid frivillig miljööredovisning?**

– En studie av upprättande, granskning och krav på revisorn vid frivillig  
miljööredovisning

Kandidatuppsats i företagsekonomi  
Redovisning och Finansiering  
Höstterminen 2004

Handledare: Bergevärn, Lars-Eric

Författare: Berglund, Anna 79  
Nilsson, Jeanette 79  
Rask, Hanna 80

# **Förord**

## **Författarna vill tacka:**

Samtliga respondenter för ett vänligt bemötande och att Ni ställt upp och avvarat Er värdefulla tid till att besvara våra frågor. Tack vare Er har denna uppsats varit möjlig att skriva.

Vår handledare Lars-Eric Bergevärn, som har visat stort intresse och givit goda råd och värdefull vägledning i uppsatsskrivandet.

Göteborg, januari 2005

Anna Berglund, Jeanette Nilsson och Hanna Rask

# Sammanfattning

**Examensarbete i företagsekonomi, Handelshögskolan vid Göteborgs Universitet, Redovisning och Finansiering, Kandidatuppsats, Ht 2004**

**Författare:** Anna Berglund, Jeanette Nilsson och Hanna Rask

**Handledare:** Lars-Eric Bergevärn

**Titel: Förväntningsgap vid frivillig miljöredovisning? – En studie av upprättande, granskning och krav på revisorn vid frivillig miljöredovisning.**

**Bakgrund och problem:** En ny förståelse för miljöproblematiken har vuxit fram och lett till en utveckling av frivilliga miljöredovisningar. Då frivilliga miljöredovisningar började ges ut var de svåra att jämföra med varandra, vilket medfört att tydligare riktlinjer för upprättande och granskning efterfrågats. Internationella och nationella organisationer, föreningar, institut och organ arbetar därför med att ta fram vägledning inom området. Uppsatsens problem behandlar frivilliga miljöredovisningars upprättande, granskning, krav som ställs på revisorernas miljökunskap samt om det föreligger ett förväntningsgap mellan företags förväntningar och vad revisorer faktiskt utför.

**Syfte:** Uppsatsen syftar till att beskriva de riktlinjer som finns för upprättande och granskning av frivilliga miljöredovisningar. Även de krav som finns på revisorers kompetens i miljörelaterade frågor beskrivs. Uppsatsen syftar även till att förklara det förväntningsgap som kan uppstå om redovisningssändarens förväntningar inte motsvarar vad revisorn faktiskt utför.

**Metod:** Uppsatsen utgår från en kvalitativ metod. Sekundärdata består av böcker, tidskrifter och elektroniska källor. Primärdata har inhämtats genom intervjuer med fyra företagsrepresentanter som upprättat frivilliga miljöredovisningar samt fyra revisorer som granskat frivilliga miljöredovisningar.

**Avgränsningar:** Uppsatsen behandlar enbart svenska förhållanden vad gäller frivilliga miljöredovisningar. Författarna bortser från mottagarna av de frivilliga miljöredovisningarna.

**Resultat och slutsatser:** Av studien framgår att det inte finns allmänt accepterade riktlinjer för upprättande av frivilliga miljöredovisningar. Revisorerna använder däremot samma vägledning vid granskning. Det finns inga formella krav på miljöutbildning för de revisorer som granskar frivilliga miljöredovisningar. En revisor måste dock alltid överväga om han eller hon innehar tillräcklig kunskap för att kunna åta sig granskningsuppdraget. Revisorerna upprättar alltid ett granskningsavtal tillsammans med representanter från företaget där granskningsuppdragets omfattning och innebörd definieras, vilket gör att det inte uppstår ett betydande förväntningsgap mellan redovisningssändarens förväntningar och vad revisorn faktiskt utför.

## **Förslag till fortsatt forskning:**

Flera uppslag till fortsatt forskning har uppkommit under uppsatsskrivandet. Exempel är: Föreligger ett förväntningsgap mellan redovisningsmottagaren och redovisningssändaren? Bör extern granskning av frivilliga miljöredovisningar bli obligatorisk?

## **Förkortningar**

CERES	The Coalition for the Environmentally Responsible Economies
EMAS	Eco Management Audit Scheme
EU	Europeiska Unionen
FEE	Fédération des Experts Comptables Européennes
FAR	Föreningen Auktoriserade Revisorer
FN	Förenta Nationerna
GRI	Global Reporting Initiative
IASC	International Accounting Standards Committee
IFAC	International Federation of Accountants
ISA	International Standards on Auditing
ISO	International Organisation for Standardisation
RFSN	Revisorsnämndens föreskrifter om utbildning och prov
RS	Revisionsstandard
SMIL	Samhällsvetenskapligt Miljövetarprogram
UNEP	United Nations Environmental Programme
ÅRL	Årsredovisningslagen

# Innehållsförteckning

<b>1. INLEDNING</b> .....	<b>1</b>
<b>1.1 BAKGRUND</b> .....	<b>1</b>
1.1.1 Riktlinjer för upprättande och granskning av frivilliga miljöredovisningar .....	2
1.1.2 Revisorernas roll vid granskning av frivilliga miljöredovisningar .....	2
<b>1.2 PROBLEM</b> .....	<b>2</b>
1.2.1 Upprättande .....	3
1.2.2 Granskning .....	3
1.2.3 Krav på revisorn .....	3
1.2.4 Förväntningsgap .....	4
<b>1.3 SYFTEN</b> .....	<b>4</b>
<b>1.4 METOD</b> .....	<b>5</b>
<b>1.5 AVGRÄNSNINGAR</b> .....	<b>5</b>
<b>1.6 FÖRFATTARNAS FÖRFÖRSTÅELSE</b> .....	<b>6</b>
<b>1.7 UPPSATSENS FORTSÄTTA DISPOSITION</b> .....	<b>6</b>
<b>2. REFERENSRAM</b> .....	<b>8</b>
<b>2.1 UPPRÄTTANDE AV EKONOMISKA REDOVISNINGAR</b> .....	<b>8</b>
2.1.1 "Föreställningsram för utformning av finansiella rapporter" .....	8
<b>2.2 UPPRÄTTANDE AV FRIVILLIGA MILJÖREDOVISNINGAR</b> .....	<b>8</b>
2.2.1 En utgångspunkt i "Föreställningsram för upprättande av finansiella rapporter" .....	9
2.2.2 Riktlinjer enligt Global Reporting Initiative .....	10
<b>2.3 GRANSKNING AV EKONOMISKA REDOVISNINGAR</b> .....	<b>11</b>
2.3.1 Granskningens genomförande .....	11
2.3.2 Revisionsberättelsen .....	11
<b>2.4 GRANSKNING AV FRIVILLIGA MILJÖREDOVISNINGAR</b> .....	<b>11</b>
2.4.1 Granskningens genomförande .....	12
2.4.2 Granskningsberättelse .....	13
<b>2.5 KRAV PÅ REVISORN VID UPPRÄTTANDE OCH GRANSKNING AV FRIVILLIGA MILJÖREDOVISNINGAR</b> .....	<b>13</b>
2.5.1 Revisorn som rådgivare vid upprättande .....	13
2.5.2 God revisionssed .....	13
2.5.3 Revisors kunskap, erfarenhet och insikt i miljöfrågor .....	13
<b>2.6 FÖRVÄNTNINGSGAP</b> .....	<b>14</b>
<b>2.7 SAMMANFATTNING AV REFERENSRAM</b> .....	<b>15</b>
<b>3. METOD</b> .....	<b>16</b>
<b>3.1 UNDERSÖKNINGSANSATS OCH VAL AV METOD</b> .....	<b>16</b>
<b>3.2 UNDERSÖKNINGSMETOD</b> .....	<b>17</b>
<b>3.3 DATAINSAMLING</b> .....	<b>18</b>
3.3.1 Sekundärdata .....	18
3.3.2 Primärdata .....	18
3.3.3 Intervjuernas genomförande .....	21
3.3.4 Intervjuguide .....	22
<b>3.4 STUDIENS GILTIGHETSANSPRÅK</b> .....	<b>24</b>
3.4.1 Reliabilitet .....	24
3.4.2 Validitet .....	24
3.4.3 Källkritik .....	25
3.4.4 Möjlighet till generalisering .....	26
<b>3.5 DISPOSITION AV REFERENSRAM, EMPIRI, ANALYS OCH SLUTDISKUSSION</b> .....	<b>26</b>
<b>4. EMPIRI</b> .....	<b>27</b>
<b>4.1 FÖRETAGSRESPONDENTERNAS SVAR</b> .....	<b>27</b>
4.1.1 Upprättande .....	27
4.1.2 Granskning .....	29
4.1.3 Krav på revisorn .....	31
4.1.4 Sammanfattning av företagsrespondenternas svar .....	33
<b>4.2 REVISORSRESPONDENTERNAS SVAR</b> .....	<b>33</b>
4.2.1 Upprättande .....	33

4.2.2	Granskning .....	35
4.2.3	Krav på revisorn .....	39
4.2.4	Sammanfattning av revisorsrespondenternas svar .....	42
<b>5.</b>	<b>ANALYS .....</b>	<b>43</b>
5.1	UPPRÄTTANDE .....	43
5.1.1	Kvalitativa egenskaper .....	43
5.1.2	Allmänt accepterade riktlinjer .....	44
5.1.3	Upprättande .....	45
5.2	GRANSKNING .....	45
5.2.1	Riktlinjer för granskning .....	45
5.2.2	Granskningsavtal .....	46
5.2.3	Granskningens genomförande .....	46
5.2.4	Revisions- och granskningsberättelse .....	47
5.3	KRAV PÅ REVISORN .....	48
5.3.1	Revisorn som rådgivare vid upprättande .....	48
5.3.2	God revisionsred .....	49
5.3.3	Revisorers kunskap, erfarenhet och insikt i miljöfrågor .....	49
5.4	FÖRVÄNTNINGSGAP .....	50
5.4.1	Avtal och förtydligande av granskningsuppdraget .....	50
5.4.2	Granskningens genomförande .....	51
5.4.3	God revisionsred .....	52
5.4.4	Val av revisor för granskning .....	52
<b>6.</b>	<b>SLUTDISKUSSION .....</b>	<b>53</b>
6.1	INGA ALLMÄNT ACCEPTERADE RIKTLINJER FÖR UPPRÄTTANDE .....	53
6.2	GRANSKNING ENLIGT FARs FÖRSLAG TILL REKOMMENDATION .....	53
6.3	SAMMA KRAV PÅ REVISORN SOM VID EKONOMISK REVISION .....	54
6.4	INGET BETYDANDE FÖRVÄNTNINGSGAP .....	54
6.5	FÖRFATTARNAS KOMMENTARER .....	55
6.6	FÖRSLAG TILL FORTSATT FORSKNING .....	56
<b>7.</b>	<b>REFERENSLISTA .....</b>	<b>57</b>
7.1	BÖCKER .....	57
7.2	TIDSKRIFTSARTIKLAR .....	58
7.3	TIDNINGSARTIKLAR .....	58
7.4	FRIVILLIGA MILJÖREDOVISNINGAR .....	58
7.5	ELEKTRONISKA KÄLLOR .....	58
7.6	MUNTLIGA KÄLLOR .....	59
<b>BILAGA 1,</b>	<b>INNEHÅLL I FRIVILLIGA MILJÖREDOVISNINGAR .....</b>	<b>61</b>
<b>BILAGA 2,</b>	<b>KURSER .....</b>	<b>62</b>
<b>BILAGA 3,</b>	<b>BREV TILL RESPONDENTENA .....</b>	<b>63</b>
<b>BILAGA 4,</b>	<b>INTERVJUGUIDE FÖR FÖRETAGSRESPONDENTER .....</b>	<b>64</b>
<b>BILAGA 5,</b>	<b>INTERVJUGUIDE FÖR REVISORSRESPONDENTER .....</b>	<b>66</b>

## 1. Inledning

---

*I det inledande kapitlet ges en bakgrund till uppsatsens problem och syften. Läsaren får en uppfattning om vilken metod som använts vid datainsamling samt om de avgränsningar som gjorts. Dessutom beskrivs författarnas förförståelse och uppsatsens fortsatta disposition.*

---

### 1.1 Bakgrund

En ny förståelse för miljöproblematiken har under de senaste decennierna vuxit fram i västvärldens miljöpolitik. I alltfler företag anses det numera att hushållning av resurser samt en bra miljö är förutsättningar för en långsiktigt god ekonomi (Westermarck, 1999). Den ökade miljömedvetenheten har medfört ett aktivt miljöarbete i företag och lett till en utveckling av olika typer av miljöredovisningar. Många företag har insett att miljöarbetet inte enbart innebär hot och risker utan även möjligheter. Genom ett aktivt miljöarbete kan företags varumärken stärkas och företag kan bli mer attraktiva för investerare. Miljöarbetet har således utvecklats från att betraktas som en betungande kostnadspost till att bli en konkurrensfördel (Giertz och Larsson, 1997). De första miljörapporterna upprättades i slutet av sextioalet och början av sjuttioalet. 1987 gav Förenta Nationerna (FN) ut Brundtlandsrapporten, i vilken det ställdes krav på en hållbar utveckling. Ingen entydig definition finns på begreppet, men i Brundtlandsrapporten definieras hållbar utveckling som en utveckling som tillfredsställer dagens behov utan att äventyra kommande generationers möjligheter att tillfredsställa sina behov. Under slutet av nittioalet utvecklades en del miljörapporter till att innefatta även hållbarhetsfrågor, vilket gjorde att även samhällseliga och etiska frågor inkluderades (Bergström et al, 1998). Det finns således olika sätt för företag att kommunicera sitt miljöarbete till intressenter, nedan följer ett urval:

**Tabell 1.1. Kommunikation av miljöarbete**

	Frivillig	Obligatorisk
Miljöredovisning	<ul style="list-style-type: none"><li>• I separat dokument</li><li>• Integrerad i företagets års- eller hållbarhetsredovisning</li><li>• På Internet</li></ul>	
Övrig miljörapportering	<ul style="list-style-type: none"><li>• Miljöinformation genom certifiering av certifieringsorganen EMAS eller ISO</li><li>• Upprättande av miljöpolicy</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Miljöinformation i årsredovisningens förvaltningsberättelse för tillstånds och anmälningspliktiga företag</li></ul>

Någon enhetlig benämning för de miljöredovisningar som ges ut finns inte idag. De kan exempelvis även kallas hållbarhetsredovisningar, där det förutom miljöredovisning inkluderas redovisning av bland annat sociala och etiska aspekter. Exempel på innehåll i en frivillig miljöredovisning återfinns i bilaga 1. Denna uppsats behandlar enbart de former av miljöredovisningar som återfinns i rutan högst upp till vänster i tabell 1.1, vilka i fortsättningen kommer att benämnas frivilliga miljöredovisningar. Enbart miljöavsnittet som återfinns i en hållbarhetsredovisning behandlas i uppsatsen. Annan kommunikation av miljöarbete som presenterades ovan kommer fortsättningsvis att benämnas miljörapportering. En utförligare redogörelse om frivilliga miljöredovisningar återfinns i kapitel två, Referensram.

### **1.1.1 Riktlinjer för upprättande och granskning av frivilliga miljöredovisningar**

Då frivilliga miljöredovisningar började ges ut var de i stort sett omöjliga att jämföra med varandra (Larsson och Norregårdh, 2003). Olika internationella och nationella organisationer, institut, föreningar och organ är medvetna om att det anses råda brist på allmänt accepterade riktlinjer för upprättande av frivilliga miljöredovisningar (Jansson, 2001). Riktlinjer har av den anledningen tagits fram av bland annat FN, "Global Reporting Initiative" (GRI) och "Fédération des Experts Comptables Européennes" (FEE). Det anses även finnas ett behov av riktlinjer för granskning av frivilliga miljöredovisningar (Pernfors, 1999). Exempel på organ, institut, organisationer och föreningar som arbetar med att ta fram riktlinjer för granskning av frivilliga miljöredovisningar är "AccountAbility", FEE och Föreningen Auktoriserade Revisorer (FAR). En mer utförlig beskrivning av organisationer, institut, föreningar och organ som ger ut riktlinjer för upprättande och granskning av frivilliga miljöredovisningar ges i kapitel två, Referensram.

### **1.1.2 Revisorernas roll vid granskning av frivilliga miljöredovisningar**

Det finns, som nämnts ovan, flera olika riktlinjer för att upprätta och granska frivilliga miljöredovisningar. Vidare är begreppet revision inom miljöområdet varken entydigt definierat eller reglerat genom lag, praxis eller normer (Brandinger och Lingshede, 2004). Larsson (1997) menar att det måste utvecklas tydligare riktlinjer för att den frivilliga miljöredovisningens trovärdighet skall öka. Företag uppger att de för att öka trovärdigheten även låter en oberoende revisor granska den frivilliga miljöredovisningen. Revisionen kan utföras av en ekonomisk revisor, en miljörevisor som är ackrediterad enligt Eco Management Scheme (EMAS), International Organisation of Standardisation (ISO) eller av en person med en kvalificerad bakgrund inom miljöfrågor (Westermarck, 1999). Granskningen innebär i de flesta fall att revisorn granskar miljöredovisningens uppgifter mot de kriterier den upprättats utifrån.

Ekonomiska revisorers formella kompetens inom miljöområdet har ifrågasatts. Flening (1999) och även Larsson (2001) menar att kraven på den ekonomiske revisorn blir alltmer omfattande då alltmer miljöinformation integreras i årsredovisningen. Då begreppet revisor nämns senare i uppsatsen kommer det att vara ekonomiska revisorer som åsyftas. Revisorer med kompetens enligt EMAS eller ISO kommer i de fall de nämns benämnas miljörevisorer.

Brandinger och Lingshede (2004) har diskuterat om huruvida det går att lita på revisorer vad gäller upprättande och granskning av frivilliga miljöredovisningar. Vissa revisionsbyråer erbjuder både rådgivning vid upprättande av frivilliga miljöredovisningar samt granskning av samma redovisningar. Brandinger och Lingshede (2004) menar att det saknas ett regelverk som skulle minska risken för missbruk i form av att revisionsbyråerna tar på sig dubbla roller vid upprättande och granskning av miljöredovisningar.

## **1.2 Problem**

Som nämnts i bakgrunden anses det råda avsaknad av allmänt accepterade riktlinjer för upprättande av frivilliga miljöredovisningar (Jansson 2001). Det efterfrågas även riktlinjer för granskning av frivilliga miljöredovisningar (Pernfors, 1999). Denna uppsats beskriver och förklarar upprättande och granskning av frivilliga miljöredovisningar, vilket är ett relativt outforskat område. Det gör att författarna anser att uppsatsen bidrar till ny praktisk och teoretisk kunskap. I de följande avsnitten presenteras först uppsatsens delproblem, vilka leder fram till uppsatsens huvudproblem.



### **1.2.1 Upprättande**

Den ekonomiska redovisningens syfte är att ge en rättvisande bild av företags ekonomiska ställning och resultat (Larsson, 1999). För att säkerställa kvaliteten på den traditionella ekonomiska redovisningen har IASC "International Accounting Standards Committee" givit ut en föreställningsram för utformning av finansiella rapporter. Föreställningsramen syftar till att underlätta utformning samt klargöra teoretiska utgångspunkter för årsredovisningens innehåll (Redovisningsrådet, 1995).

Syftet med att ge ut en frivillig miljöredovisning är enligt Giertz och Larsson (1997) att företag genom att kommunicera miljöarbetet får en fördel gentemot konkurrenter. Vidare menar Larsson (1999) att frivillig miljöredovisning likt ekonomisk redovisning bör grundas på allmänt accepterade riktlinjer eller standarder. Trots att ett antal organ, institut, organisationer och föreningar arbetar med utveckling av riktlinjer inom området råder det enligt Jansson (2001) en avsaknad av allmänt accepterade riktlinjer för upprättandet av de frivilliga miljöredovisningarna. Ovanstående resonemang belyser uppsatsens första delproblem;

*Hur och varför upprättas frivilliga miljöredovisningar?*

### **1.2.2 Granskning**

Vid granskning av en ekonomisk redovisning är revisorns uppgift att med professionell inställning studera företaget och därigenom skapa sig förståelse för dess verksamhet. Den granskning som skall genomföras utgår ifrån en fastställd övergripande revisionsplan. En revisionsberättelse skall upprättas i enlighet med god revisionsred och revisorn skall försäkra att inga väsentliga fel förekommer och klargöra vad som ingår i revisionen (FAR, 2004a2).

För granskning av frivilliga miljöredovisningar finns idag ett antal internationella organisationer, föreningar, organ och institut som arbetar med utveckling av riktlinjer. Exempel på ett sådant institut är "AccountAbility" som har tagit fram en standard kallad "AA1000 Assurance Standard". Även revisorsorganisationen FEE har bidragit med ett antal dokument inom området, där diskussionsdokumentet "Providing Assurance on Sustainability Reports" är ett exempel (FAR, 2004b1).

Den andra februari 2004 fastställde FAR ett förslag till rekommendation kallad "Oberoende översiktlig granskning av frivillig separat hållbarhetsredovisning", vilket i fortsättningen kommer att benämnas "FARs förslag till rekommendation". Syftet med FARs förslag till rekommendation är att beskriva vad god revisionsred är inom hållbarhetsredovisning och därmed även inom frivillig miljöredovisning. FARs förslag till rekommendation syftar även till att genom riktlinjer underlätta granskningen. Ovanstående resonemang leder fram till uppsatsens andra delproblem;

*Hur genomför revisorer granskning av frivilliga miljöredovisningar?*

### **1.2.3 Krav på revisorn**

I FARs förslag till rekommendation ställs inga formella krav på att granskaren skall ha genomgått någon miljöutbildning. Granskaren måste emellertid överväga om hon eller han har den insikt och erfarenhet av frivilliga miljöredovisningar som är nödvändig för att åta sig uppdraget (FAR, 2004b1). Då de auktoriserade och godkända revisorer som avses i denna uppsats tillhör en profession, ställs det enligt lag krav på att de skall genomgå viss utbildning, praktik samt avlägga revisorsexamen (FAR, 2004b2). Enligt FAR (2004a4) får en revisor

utöver revision utföra andra arbetsuppgifter, varvid rådgivning är vanligt förekommande. Revisorn skall vid all verksamhetsutövning säkerställa att opartiskhet, självständighet och objektivitet garanteras (FAR, 2004a4). Ovanstående resonemang belyser uppsatsens tredje delproblem;

*Vilka krav ställs på revisorer vid upprättande och granskning av frivilliga miljöredovisningar?*

#### **1.2.4 Förväntningsgap**

Ekonomisk revision genomförs till följd av olika intressenters krav på företag. Revisionsprocessen kan uttryckas som ett förhållande mellan tre parter: en redovisningssändare (företag), en granskare (revisor) samt en redovisningsmottagare (användare). Redovisningssändaren presenterar sitt handlande utifrån de resurser som innehas. Revisorn åläggs rollen som redovisningsgranskare, med uppdrag att kontrollera att redovisningssändaren lämnar en redovisning i enlighet med gällande lagar, normer och praxis. Redovisningsmottagaren är den part som är användare av den upprättade och granskade redovisningen. Om revisorns granskning av den frivilliga miljöredovisningen inte motsvarar de andra parternas förväntningar kan ett förväntningsgap uppstå (FAR, 2004a5).

KampRoelands anser att samma parter och förväntningsgap som kan uppstå i den ekonomiska revisionsprocessen kan återfinnas även inom frivillig miljöredovisning. Förväntningsgapet i samband med granskning av frivilliga miljöredovisningar kan enligt KampRoelands delas upp i två kategorier; ett kommunikativt- och ett utföranderelaterat förväntningsgap. Uppstår ett förväntningsgap finns risk för att förtroendet för revisorn i fråga förloras och även förtroendet för revisorsbranschen i allmänhet (återgivet i Larsson, 1999). Ovanstående diskussion leder till att följande huvudproblem behandlas i uppsatsen;

*Överensstämmer redovisningssändarens förväntningar med den granskning revisorer genomför av frivilliga miljöredovisningar?*

### **1.3 Syften**

Det råder en avsaknad av allmänt accepterade lagar, normer och praxis för upprättande av frivilliga miljöredovisningar, vilket gör att upprättandet utförs på varierande sätt. Uppsatsen beskriver de riktlinjer som finns för upprättande av frivilliga miljöredovisningar samt de kvalitativa egenskaper som anses viktiga. Dessutom beskrivs huruvida några riktlinjer för upprättande av frivilliga miljöredovisningarna vunnit mer acceptans än andra.

Vid granskning av frivilliga miljöredovisningar finns olika riktlinjer att utgå ifrån. Bland dessa riktlinjer återfinns FARs förslag till rekommendation, vilket trädde ikraft i februari 2004. Uppsatsen beskriver hur granskning av frivilliga miljöredovisningar genomförs samt om granskningen har förändrats sedan FARs förslag till rekommendation infördes.

Utifrån debatt om revisorers formella kompetens för att granska frivilliga miljöredovisningar beskrivs i uppsatsen vilka krav som ställs på revisorerna. Vidare beskrivs vad företag utgår ifrån då revisorer väljs för granskning av frivilliga miljöredovisningar och vad respondenterna anser om att revisorer både ger råd vid upprättandet av frivilliga miljöredovisningar samt granskar dem.

Företag som upprättar en redovisning som skall granskas, oavsett om det avser en ekonomisk redovisning eller en frivillig miljöredovisning, har förväntningar på revisorns granskning.

Förväntningarna motsvaras dock inte alltid av vad revisorn verkligen utför, vilket kan leda till att ett så kallat förväntningsgap uppstår. Denna uppsats förklarar utifrån intervjuer med representanter från företag och revisionsbyråer det eventuella förväntningsgap som kan uppstå till följd av att redovisningssändarnas förväntningar inte motsvarar vad revisorn faktiskt utför.

Författarnas intentioner är att genom insamling av data inom ett relativt outforskat område revidera insamlad information till ny kunskap, varvid en explorativ ansats antagits.

## 1.4 Metod

Sekundära källor som studerats inom området består av böcker, tidsskrifts- och tidningsartiklar, frivilliga miljöredovisningar och elektroniska källor. Primärdata har inhämtats genom kvalitativa intervjuer med fyra revisorer som arbetar med granskning av frivilliga miljöredovisningar samt fyra företagsrepresentanter som arbetar med upprättande av frivilliga miljöredovisningar. De revisionsbyråer och företag som valts är:

### Revisionsbyråer:

- Deloitte
- Ernst & Young
- KPMG
- Öhrlings PricewaterhouseCoopers

### Företag:

- Cerealia
- Scandinavian Airlines Systems (SAS)
- Svenska Cellulosa Aktiebolaget (SCA)
- Svenska Kullager Fabriken (SKF)

Författarna har i två fall genomfört besöksintervjuer hos respondenterna. Intervjuer med fem respondenter har skett över telefon och en genom korrespondens via E-post. Vid intervjuerna har författarna använt en intervjuguide. Intervjuerna har inte varit helt strukturerade då respondenterna har fått tala fritt om respektive fråga. En utförligare beskrivning av den metod som tillämpats återfinns i kapitel tre, Metod.

## 1.5 Avgränsningar

Miljörapporteringsmetoder, som exempelvis miljöpolicy och den lagstadgade miljörapporteringen i förvaltningsberättelsen, behandlas inte i uppsatsen. Författarna har valt att enbart koncentrera sig på de miljöredovisningar som upprättats frivilligt av företag, antingen som separata redovisningar, som en integrerad del av en års- eller hållbarhetsredovisning eller på företagets hemsida på Internet. I de fall begreppet hållbarhetsredovisning nämns i referensramen exkluderar författarna efter presentation de sociala och etiska aspekterna. Fokus läggs enbart på miljöaspekterna, varvid begreppet hållbarhetsredovisning därefter ersätts med begreppet frivillig miljöredovisning. Innehållet i eller formen av de frivilliga miljöredovisningarna behandlas inte i uppsatsen.

Uppsatsen behandlar enbart svenska förhållanden i ämnet och redogör därmed inte för hur utveckling och lagstiftning ser ut i andra länder. Viss internationell utveckling och lagstiftning har dock påverkat den svenska utformningen för upprättande och granskning av frivilliga miljöredovisningar. Det ges därför en presentation av internationella organisationer, institut, föreningar och organ som anses ha bidragit till den svenska utvecklingen.

Vid presentation av GRIs riktlinjer har författarna valt att bortse från den nya version av riktlinjer som gavs ut under december 2004. Utgångspunkten för den information som presenteras rörande GRI är de riktlinjer som gavs ut 2002.

Det är revisorers kompetens och granskning av miljöredovisningar som studeras i denna uppsats. Uppsatsen berör därmed inte revisorernas kompetens att granska ekonomiska

redovisningar. Inte heller revisorer med annan kompetens än ekonomisk studeras, således exkluderas revisorer som har miljögranskningskompetens enligt exempelvis EMAS eller ISO.

Författarna bortser dessutom från mottagarna av de frivilliga miljöredovisningarna. Därmed behandlas enbart förhållandena mellan redovisningssändaren och revisorn och det förväntningsgap som kan uppstå dem emellan.

## **1.6 Författarnas förståelse**

Författarna till denna uppsats läser Samhällsvetenskapligt Miljövetarprogram (SMIL) med inriktning mot hållbart företagande vid Handelshögskolan i Göteborg. Då uppsatsens ämne är komplext krävs en bakgrundsförståelse för att reda ut begreppen. Genom att ha läst 60 poäng företagsekonomi samt ett flertal miljövetenskapliga kurser innehar författarna den förståelse som krävs för att kombinera företagsekonomiska och samhällsliga aspekter. De miljörelaterade kurser som lästs inom programmet är; baskurs i miljökunskap, fallstudier av miljöproblem, människans miljöpåverkan, internationella miljöavtal, miljömanagement, miljöpolitik, miljörevision samt miljöjuridik. Dessutom innehas kunskap i exempelvis vetenskapsteori, geografiska informationssystem, nationalekonomi samt handelsrätt.

## **1.7 Uppsatsens fortsatta disposition**

### **Kapitel 2**

Detta kapitel redogör för den referensram uppsatsen har sin utgångspunkt i. Kapitlet behandlar inledningsvis de föreställningsramar som finns för upprättande och granskning av ekonomiska redovisningar och frivilliga miljöredovisningar. Därefter följer de krav som finns på revisorer vid granskning av ekonomiska redovisningar och frivilliga miljöredovisningar. Slutligen presenteras det förväntningsgap som kan uppstå mellan redovisningssändaren och revisorn.

### **Kapitel 3**

Kapitlet tar upp den metod författarna valt att utgå ifrån vid datainsamling, utformning av intervjuguide och analysarbete. Motivering ges av de metodval som gjorts och en diskussion förs om alternativa tillvägagångssätt. Vidare följer ett avsnitt om metod för insamling av primär- och sekundär data. Därefter förs en diskussion om studiens giltighetsanspråk utifrån begreppen validitet, reliabilitet, källkritik samt möjlighet till generalisering. Kapitlet avslutas med en motivering till disposition av referensram, empiri, analys och slutdiskussion.

### **Kapitel 4**

I kapitlet sammanställs den data som insamlats vid intervjuer med representanter från revisionsbyråer och företag. Först presenteras företagsrespondenternas svar uppdelade på följande områden inom frivillig miljöredovisning; upprättande, granskning, samt krav på revisorn. Därefter följer en sammanfattning av de svar som företagsrespondenternas givit. Därefter redogörs för revisorsrespondenternas svar uppdelade på samma områden som presenteras ovan och avslutas med en sammanfattning av de svar som erhållits vid intervjuer med revisorsrespondenterna.

### **Kapitel 5**

I detta kapitel analyseras de åsikter som framkommit under intervjuerna, vilket leder till att syftena med uppsatsen uppfylls. Med utgångspunkt i referensramen redogörs för de samband och mönster som utlästs vid analysarbetet. Redogörelsen för analysen är uppdelad på följande områden inom frivillig miljöredovisning; upprättande, granskning samt krav på revisorn.

Utifrån analys av respondenternas svar presenteras därefter en analys rörande uppsatsens huvudfråga: Överensstämmer redovisningssändarens förväntningar med den granskning revisorer genomför av frivilliga miljöredovisningar? Denna del benämns förväntningsgap.

### **Kapitel 6**

I detta kapitel sammanfattas det resultat författarna kommit fram till. Det förs även en diskussion där författarnas uppfattningar och åsikter presenteras. Slutligen ges även förslag till fortsatt forskning inom området.

## 2. Referensram

---

*Författarna redogör för den teoretiska referensram i vilken uppsatsen har sin utgångspunkt. Inledningsvis presenteras de riktlinjer ekonomiska redovisningar och frivilliga miljöredovisningar kan upprättas och granskas utifrån. Därefter följer de krav som finns på revisorer vid upprättande och granskning av ekonomiska redovisningar och frivilliga miljöredovisningar. Slutligen redogörs för det eventuella förväntningsgap som kan uppstå mellan redovisningsändaren och revisorn.*

---

### 2.1 Upprättande av ekonomiska redovisningar

#### 2.1.1 “Föreställningsram för utformning av finansiella rapporter”

Den ekonomiska redovisningens syfte är att ge en rättvisande bild av företagets ekonomiska ställning och resultat (Larsson, 1999). För att säkerställa kvaliteten på den ekonomiska redovisningen har redovisningsorganet IASC tagit fram föreställningsramen “Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements”. I Sverige har denna föreställningsram antagits och översatts av Redovisningsrådet till “Föreställningsram för utformning av finansiella rapporter” (Smith, 2000). Föreställningsramen syftar till att underlätta utformning av ekonomiska redovisningar. Redovisningsrådet (1995) menar att föreställningsramen bidrar till att redovisningen utformas på ett enhetligt sätt, vilket gör att förståelsen för innehållet underlättas. Även Thorell (2003) anser att redovisningarnas användbarhet skulle minska om det inte fanns någon form av standardisering, eftersom det exempelvis skulle bli svårt att jämföra olika redovisningar med varandra. För att en redovisning skall vara *användbar* bör redovisningen, enligt Redovisningsrådet, anta de kvalitativa egenskaperna *begriplighet, relevans, tillförlitlighet* och *jämförbarhet*. De kvalitativa egenskaperna kan i viss mån strida mot varandra. Företag bör ha som mål att hitta en lämplig balans mellan de olika egenskaperna (Redovisningsrådet, 1995).

För att säkerställa att mottagarna av redovisningen kan ta del av den information som presenteras bör utformningen av redovisningen ske utifrån den tänkta mottagarens kunskapsnivå. Redovisningen bör alltså vara begriplig för mottagaren. Information är relevant om den påverkar redovisningsmottagarens beslut genom att den underlättar bedömning av händelser, eller att den bekräftar eller korrigerar tidigare bedömningar. Hur relevant informationen i redovisningen är påverkas även av dess väsentlighet. Information är väsentlig om ett utelämnande eller en felaktighet i den kan påverka mottagarens beslut (Redovisningsrådet, 1995). För att en redovisning skall vara tillförlitlig får ingen vilseledande information förekomma, då detta kan ge redovisningsmottagaren en felaktig bild. Hur tillförlitlig informationen i redovisningen är beror på dess utbildningsförmåga. Avbildar redovisningen rätt aspekter av verkligheten anses den vara tillförlitlig (Smith, 2000). Jämförbarhet är viktig för att redovisningsmottagaren skall kunna urskilja likheter och skillnader mellan olika tidsperioder samt mellan olika företags redovisningar (Thorell, 2003).

### 2.2 Upprättande av frivilliga miljöredovisningar

Som tidigare nämnts har den ökade miljömedvetenheten i samhället medfört ett aktivt miljöarbete i företag och lett till en utveckling av olika former av frivilliga miljöredovisningar. Många företag har fått insikt i att miljöarbetet faktiskt kan innebära möjligheter. Genom ett aktivt miljöarbete kan företagets varumärke stärkas och företaget kan bli mer attraktivt för investerare (Giertz och Larsson, 1997).

Det har pågått en utveckling av riktlinjer för upprättande av frivilliga miljöredovisningar sedan början av nittiotalet, genom rapporter, dokument och standarder som givits ut av internationella och nationella föreningar, organ, organisationer och institut. 1992 gav FN organet "United Nations Environmental Programme" (UNEP) tillsammans med ett antal branschorganisationer ut rapporten "Company Environmental Reporting - A Measure of the Progress of Business and Industry Towards Sustainable Development". Rapportens syfte var att hjälpa företag att redovisa sitt miljöagerande, visa vad som borde ingå i den frivilliga miljöredovisningen och visa till vilka intressenter miljöredovisningen borde rikta sig (Länk 1)<sup>1</sup>.

En annan internationell organisation som under den senare delen av nittiotalet givit ut ett antal rapporter som behandlar frågor rörande frivillig miljöredovisning är redovisningsprofessionens representant i Europa, FEE (Larsson, 1999). Ett urval av rapporter rörande miljöredovisningsfrågor som FEE givit ut och då mer specifikt sådan information som kan appliceras till frivilliga miljöredovisningar presenteras nedan.

Under 1999 gav FEE ut diskussionsdokumentet: "Providing Assurance on Environmental Reports". Med dokumentet bidrog FEE till den pågående debatten om miljöredovisningars trovärdighet, ansvarsförsäkring, riskbedömning samt överensstämmande med aktuella lagar och regleringar. Syftet med diskussionsdokumentet var att driva på processer för att utarbeta internationella standarder inom området (Länk 2). År 2000 gav FEE ut diskussionsdokumentet "Towards a Generally Accepted Framework for Environmental Reporting". Detta är en uppdaterad version av det dokument som gavs ut 1999. I dokumentet framgår att åtgärder behöver sättas in för att frivilliga miljöredovisningar skall uppnå samma offentliga acceptans som den ekonomiska redovisningen innehar. Diskussionsdokumentet pekar även på att kvalitativa redovisningsprinciper vid utformning kan vara avgörande för att de frivilliga miljöredovisningarna skall uppnå acceptans (Länk 3).

Revisionsbyrån Deloitte har givit ut en checklista som kan användas som stöd vid bestämmande av innehåll och omfattning på miljöinformation i frivilliga miljöredovisningar. Checklistan är indelad i fem områden: redovisningens profil, verksamhetens arbete med hållbar utveckling, bolagsstyrning, data och räkenskaper samt samspelet mellan ekonomi och arbete med hållbar utveckling (Länk 4).

### **2.2.1 En utgångspunkt i "Föreställningsram för upprättande av finansiella rapporter".**

Larsson (1999) anser att Redovisningsrådets "Föreställningsram för utformning av finansiella rapporter" även är viktig vid upprättande av frivilliga miljöredovisningar. Han lyfter fram förutsättningar som *relevans*, *tillförlitlighet*, *begriplighet* och *jämförbarhet* som viktiga aspekter även för frivilliga miljöredovisningar. Relevans uppnås då den frivilliga miljöredovisningen grundas i studier beträffande den miljöinformation som redovisningsmottagaren anser sig ha ett behov av. Tillförlitlighet innebär att redovisningssändaren uppvisar en rättvisande bild, där ingen negativ information angående miljöpåverkan utelämnas. För att en frivillig miljöredovisning skall vara användbar för redovisningsmottagaren krävs att informationen som lämnas är begriplig. För att användbarheten av de frivilliga miljöredovisningarna skall bli bättre är det viktigt att förklaringar ges till all information som kan vara svår att utläsa. För att uppnå jämförbarhet mellan företag och för att utvecklingen av miljöarbetet skall gå att jämföra över tid, bör uppställningar av diagram, tabeller samt annan redovisning av miljöinformation vara konsekventa (Larsson, 1999).

<sup>1</sup> "Länk" innebär en hänvisning till Internetkällor, vilka återfinns i referenslistan

### 2.2.2 Riktlinjer enligt Global Reporting Initiative

GRI grundades 1997 i Holland av den amerikanska, icke-kommersiella och oberoende organisationen "The Coalition for the Environmentally Responsible Economies" (CERES). GRI består av representanter från företag, oberoende organisationer, redovisnings- och revisionsorganisationer, branschorganisationer samt universitet och skapades för att visa att riktlinjer inom området hållbarhetsredovisning och därigenom även frivilliga miljöredovisningar är nödvändiga. GRIs riktlinjer skall ses som en vägledning i förberedelserna för att visa upp en frivillig miljöredovisning som är rättvisande och jämförbar. Syftet är att på sikt skapa globalt accepterade riktlinjer för frivilliga miljöredovisningar (Larsson, 1999). GRI ser extern granskning av frivilliga miljöredovisningar som ett positivt initiativ. Granskningsberättelsen skall enbart behandla sådan information som tagits upp i den granskade frivilliga miljöredovisningen (Länk 5).

GRIs riktlinjer är ingen detaljerad checklista som kan prickas av punkt för punkt. Riktlinjerna skall ses som mål, vilka kanske inte alla kan uppfyllas omedelbart. Om inte alla mål går att uppfylla, skall det framgå i redovisningen hur företaget på sikt förväntas uppnå dem. I riktlinjerna förespråkas ett antal redovisningsprinciper, vilka till viss del är desamma som de kvalitativa egenskaper som återfinns i Redovisningsrådets föreställningsram. Det finns i GRIs riktlinjer elva redovisningsprinciper som skall ge en balanserad och rättvisande bild samt bidra till jämförbarhet mellan företags frivilliga miljöredovisningar. Redovisningsprinciperna är: *genomsynlighet* (transparency), *helhet* (inclusiveness), *granskningsbarhet* (auditability), *fullständighet* (completeness), *relevans* (relevance), *hållbarhetskontext* (sustainabilitycontext), *riktighet* (accuracy), *neutralitet* (neutrality), *jämförbarhet* (comparability), *tydlighet* (clarity) och *tidsenlighet* (timeliness) (Länk 7). Redovisningsprinciperna syftar till att öka den frivilliga miljöredovisningens användbarhet och ger redovisningens användare en viktig utgångspunkt för att tolka och bedöma företagets beslut angående innehållet i de redovisningar som ges ut. Redovisningsprinciperna ger dessutom den frivilliga miljöredovisningen högre kvalitet och ökar dess trovärdighet (Länk 6).

För att en frivillig miljöredovisning skall vara trovärdig är det viktigt att ge användarna fullständig *genomsynlighet* samt en *helhet* av företagets miljöarbete. *Trovärdighet* och *genomsynlighet* är de två redovisningsprinciper som är grunden för GRIs föreställningsram och återfinns i alla övriga redovisningsprinciper. Vidare är *fullständighet*, *relevans* och *hållbarhetskontext* de redovisningsprinciper som skall leda fram till den information som presenteras i den frivilliga miljöredovisningen. Den information som presenteras skall vara användbar och till nytta för redovisningens mottagare. Företaget skall även sträva efter att sätta in miljöarbetet i ett större perspektiv i för redovisningen aktuella miljöfrågor. För att säkerställa att frivilliga miljöredovisningar håller god kvalitet och är trovärdiga skall även *riktighet*, *neutralitet* och *jämförbarhet* eftersträvas vid upprättandet. Även *tydlighet* och *tidsenlighet* är av vikt för att mottagare skall kunna använda sig av innehållet. Redovisningsprincipen *granskningsbarhet* relaterar till flera av de andra redovisningsprinciperna, som exempelvis *jämförbarhet*, *riktighet*, *neutralitet* och *fullständighet*. *Granskningsbarhet* innebär att redovisad data skall vara dokumenterad, sammanställd och analyserad på ett sådant sätt att det är möjligt för revisorer att verifiera och attestera dess trovärdighet (Länk 7).



## **2.3 Granskning av ekonomiska redovisningar**

### **2.3.1 Granskningens genomförande**

Den granskning revisorn genomför av årsredovisningen görs utifrån ett granskningsprogram som utgår från en övergripande revisionsplan. Den övergripande revisionsplanen visar bland annat vad och hur mycket som skall granskas. Revisorn kan välja att använda substansgranskning eller granskning genom administrativa kontroller. Substansgranskning kan bland annat vara jämförelser av uppgifter och nyckeltal. Granskningen av administrativa kontroller är en verifiering av att företagets interna kontroller fungerar som de skall. Granskning av kontroller sker genom att revisorn gör direkta iakttagelser av hur kontroller görs, talar med personal, studerar dokumentation eller provar olika kontrollmoment för att se hur de fungerar (FAR, 2004a1).

Revisorn skall enligt lag dokumentera granskningen då arbetspapperen verifierar revisorns ställningstaganden och rapportering. Dokumentationen är en bekräftelse på att revisorn verkligen utfört revisionen. Alla moment i revisionsprocessen, från planering till rapportering, skall dokumenteras. Dokumentationen måste bland annat visa vad som granskats, hur granskningen gjorts samt hur omfattande den varit (FAR, 2004a1).

### **2.3.2 Revisionsberättelsen**

De riktlinjer och lagar som finns i Sverige för revision och upprättande av revisionsberättelser har en internationell förebild i "International Standards on Auditing" (ISA), vilket är revisionsnormer som ges ut av revisorsorganisationen "International Federation of Accountants" (IFAC). FAR har översatt ISA till svenska och anpassat dem till svenska förhållanden, i och med införandet av Revisionsstandard (RS) den 1 januari 2004 (FAR, 2004a2). Revisionsberättelsen är starkt formaliserad och följer tydliga regler. För att förstå revisionsberättelsens hela innebörd måste redovisningsmottagaren inneha kunskap om hur revision går till, vad den är inriktad på och hur urvalet sker. Dessutom måste kunskap finnas om av vad som rapporteras i revisionsberättelsen (Thorell, 2003). Revisionsberättelsen är målet för hela revisionen och den enda offentliga rapport som ges ut. Utöver revisionsberättelsen ges även andra rapporter till det företag som granskas, i samband med den löpande granskningen och vid bokslutsrevisionen. Dessa rapporter kan exempelvis vara påpekanden om fel och brister, men även förslag till förbättringar (FAR, 2004a2).

## **2.4 Granskning av frivilliga miljöredovisningar**

Internationellt arbetar flera redovisningsorgan och institut med att ta fram olika standarder och riktlinjer för att harmonisera granskning av frivilliga miljöredovisningar. Ett institut som utvecklat riktlinjer för granskning av frivilliga miljöredovisningar är "AccountAbility", som grundades i London 1996 (FAR, 2004b1). "AccountAbility" har tagit fram standarden "AA1000 Assurance Standard" med avsikt att bidra till frivilliga miljöredovisningars tillförlitlighet och kvalitet samt för att säkerställa att företagens påståenden blir noggrant värderade vid en extern granskning (Länk 8).

En annan organisation som är verksam med att harmonisera granskning av frivilliga miljöredovisningar är FEE. Organisationen ger ut diskussionsdokument där olika redovisningsfrågor lyfts fram. Ett sådant diskussionsdokument är "Providing Assurance on Sustainability Reports" som behandlar frågor rörande hur en extern granskning kan öka acceptansen, kvaliteten och trovärdigheten för de frivilliga miljöredovisningarna (Länk 2). Vidare syftar riktlinjerna till att öka användbarheten för läsarna av frivilliga miljöredovisningar. Larsson, som sitter i FEEs miljöarbetsgrupp pekar på att extern

granskning av frivilliga miljöredovisningar bör bygga på allmänt accepterade riktlinjer eller standarder gällande den frivilliga miljöredovisningens innehåll, granskning samt de formuleringar som skall ges i granskningsberättelsen (återgivet i Pernfors, 1999).

Även revisionsbyrån Deloitte har utvecklat en checklista, som skall vara till hjälp för revisorn vid granskning av den frivilliga miljöredovisningen. Listan har sitt ursprung i ett utvärderingsinstrument som sammanställdes 1994 och bygger till stor del på kriterier för miljöredovisning som tagits fram av UNEP. Sedan dess har listan uppdaterats ett flertal gånger och vid uppdateringarna har även hänsyn tagits till de senaste utgåvorna av olika rekommendationer avseende miljö-, etiska och sociala redovisningar som exempelvis "AccountAbility" "AA1000 Assurance Standard" och GRIs riktlinjer (Länk 9).

I väntan på en specifik internationell standard fastställde FARs styrelse den andra februari 2004 ett förslag till rekommendation kallat "Oberoende översiktlig granskning av frivillig separat hållbarhetsredovisning". Syftet med den föreslagna rekommendationen är att beskriva vad god revisionssed är vid granskning av frivillig miljöredovisning samt att få till stånd en önskvärd utveckling inom området. Utifrån detta förslag till rekommendation skall användarna känna större tilltro till revisionen (FAR, 2004b1). Nedan presenteras hur granskning av frivilliga miljöredovisningar enligt FARs förslag till rekommendation bör utföras.

#### **2.4.1 Granskningens genomförande**

Granskaren skall tillsammans med uppdragsgivaren definiera villkor för uppdraget, vilket vanligtvis dokumenteras i ett uppdragsbrev eller annan lämplig form av avtal. För att missförstånd skall undvikas bör upprättande av avtalet genomföras innan uppdraget påbörjas. I avtalet skall bland annat framgå att granskaren åtar sig uppdraget, granskningens syfte och omfattning, det ansvar granskaren har gentemot uppdragsgivaren samt den rapportering som kan förekomma. Granskningen skall genomföras utifrån de riktlinjer den frivilliga miljöredovisningen är upprättad utifrån. För att kunna styrka ställningstaganden och redovisning skall planering, genomförande samt avrapportering av granskning dokumenteras (FAR, 2004b1). Vid granskning av en frivillig miljöredovisning skall granskaren bedöma dess relevans och väsentlighet utifrån relevanta intressenters synvinkel. Kriterierna, enligt vilka frivilliga miljöredovisningar är upprättade, och mot vilka de därmed skall granskas, kan enligt FAR vara etablerade som exempelvis lagar, förordningar och vedertagna riktlinjer eller vara specifika för granskningsuppdraget (FAR, 2004b1).

Enligt FARs förslag till rekommendation skall revisorerna granska historisk och framtida utveckling av företagets hållbarhetsprestanda, tillförlitligheten i de system och processer som används för insamling och lagring av frivillig miljöinformation, den operativa verksamheten och företagets redovisning av genomförd intressentdialog. Revisorn skall även ställa kvalitativ information och uttalanden mot tillgängligt underlag samt kontrollera att informationen i den frivilliga miljöredovisningen inte motsäger informationen i årsredovisningen. Dessutom skall revisorn intervjua representanter för uppdragsgivaren för att samla information om händelser och aktiviteter som är av betydelse för miljöredovisningen samt besöka utvalda enheter av verksamheten för att granska att väsentliga förhållanden är beaktade. Kontroll skall även göras av att data i redovisningen rapporteras på ett enhetligt sätt. Även en helhetsbedömning av den information som lämnats i den frivilliga miljöredovisningen skall ges (FAR, 2004b1).

### **2.4.2 Granskningsberättelse**

Enligt FARs förslag till rekommendation bör den genomförda granskningen utmynna i en granskningsberättelse. Granskningsberättelsen skall ange vem den frivilliga miljöredovisningen riktar sig mot, beskriva vad granskningen avser, vad syftet med granskningen är samt vilken granskningsmetod som tillämpats. Granskaren skall även redovisa mot vilka kriterier redovisningen har granskats och punktviss sammanfatta de granskningsåtgärder som genomförts. Granskningsberättelsen skall även innehålla en slutsats med koppling till sakförhållandet och uppdragets syfte samt redovisa ort och datum för granskningens utfärdande. Dessutom skall granskarens ansvar för granskningen framgå och granskningsberättelsen skall vara undertecknad av de personer som skrivit granskningsberättelsen. Om något som ger anledning till kompletterande information uppkommer under granskningen skall granskaren lämna en granskningsberättelse med avvikelser (FAR 2004b1).

## **2.5 Krav på revisorn vid upprättande och granskning av frivilliga miljöredovisningar**

### **2.5.1 Revisorn som rådgivare vid upprättande**

En revisor kan anta flera olika roller. Den vanligast förekommande och mest centrala rollen uppkommer vid själva revisionsverksamheten. Förutom revisionsverksamhet kan revisorerna verka som rådgivare inom områden som har ett naturligt samband med revisionsverksamheten, vilket kallas fristående rådgivning. Det finns dock viktiga begränsningar i de fall rådgivningen riktar sig till klienter som revisorn även utför revisionsverksamhet hos. Rådgivningen får då inte innebära att revisorns självständighet och opartiskhet riskeras (FAR, 2004a5).

### **2.5.2 God revisionssed**

God sed innebär att en revisors uppträdande och handlande skall präglas av gott omdöme integritet samt objektivitet. Vidare skall uppdragen utföras med opartiskhet och självständighet. Revisorn måste genomföra uppdragen omsorgsfullt och får inte åta sig uppdrag när inte tillräcklig kompetens för uppdragen innehas. En revisor skall också upprätthålla och utveckla sina yrkeskunskaper genom vidareutbildning (FAR, 2004a3).

Enligt aktiebolagslagen skall en revision utföras enligt god revisionssed. Lagen lämnar formuleringen av innebörden av god revisionssed öppen till revisorsorganisationerna. Revision bygger på förtroende, kompetens, oberoende och tystnadsplikt, vilka är grundkraven för att omvärlden ska få förtroende för revisorn. God revisionssed är alltså ett kvalitetsmått, vars innehåll bestäms utifrån det regelverk som utarbetats av revisorsorganisationerna och som kompletterar lagstiftningen (Thorell, 2003). Ytterst handlar det om varje revisors samvete, kunskap, erfarenhet, omdöme och noggrannhet (Länk 10).

### **2.5.3 Revisorers kunskap, erfarenhet och insikt i miljöfrågor**

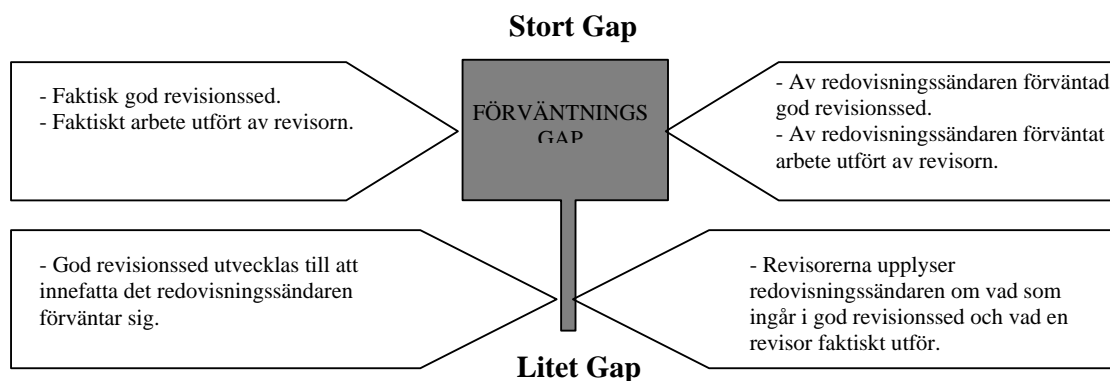
Vem som helst får kalla sig revisor, däremot är det inte tillåtet att kalla sig godkänd eller auktoriserad revisor om så inte är fallet. För att få avlägga prov för att bli godkänd eller auktoriserad revisor skall den sökande ha genomgått både teoretisk och praktisk utbildning inom området (FAR, 2004b2). Revisorsexamen har något lägre krav än högre revisorsexamen (FAR, 2004a4). De kurser som krävs för att avlägga revisorsexamen samt högre revisorsexamen finns i bilaga 2. Ingen formell utbildning inom miljökunskap krävs för att en revisor skall få granska en frivillig miljöredovisning. Både godkända och auktoriserade revisorer får granska frivilliga miljöredovisningar. I FARs förslag till rekommendation går det

dock att läsa att granskaren av en frivillig miljöredovisning skall kunna göra en bedömning om risken för väsentliga fel i miljöredovisningen. Revisorn måste därför skaffa sig goda kunskaper om företagets verksamhet och miljörelaterade arbete. Vidare krävs god kunskap om för företaget och branschen aktuella lagar och förordningar samt företagets efterlevnad av dessa. Granskaren av en frivillig miljöredovisning skall dessutom göra ett antal överväganden för att klargöra om han eller hon har tillräcklig insikt och erfarenhet för att kunna åta sig uppdraget eller inte. I de fall tillräcklig kunskap saknas, skall specialister med sakkunskap anlitas, så att granskningsteamet som helhet har de kunskaper som krävs (FAR, 2004b1).

## 2.6 Förväntningsgap

Då revisorer vänder sig till intressenter med olika behov och förväntningar finns en inbyggd konflikt i deras yrkesroll (FAR, 2004a5). KampRoelands menar att det då redovisningssändaren förväntar sig mer av revisorns arbete och resultatet av granskningen än vad som kan anses berättigat uppstår ett så kallat förväntningsgap. Även intressenters tidigare erfarenheter av revisorers ansvar och arbete påverkar deras förväntningar på det arbete revisorn utför (återgivet i Larsson, 1999).

Figur 2.1 visar det förväntningsgap som kan uppstå mellan revisorn och redovisningssändaren då sändarens förväntningar inte motsvaras av vad revisorn faktiskt utför. Den visar vidare hur förväntningsgapet kan angripas från två håll för att det skall minska. För det första kan god revisionsned utvecklas till det redovisningssändaren förväntar sig av revisorn. För det andra kan revisorerna upplysa redovisningssändaren om vad som är god revisionsned och vad en revisors arbete verkligen innebär. Genom att förklara revisorernas arbete och även närma sig redovisningssändarens förväntningar minskas uppkomsten av ett förväntningsgap. Vidare skall revisorn och klienten tillsammans definiera villkoren för uppdraget vilket ytterligare minskar risken för felaktiga förväntningar från redovisningssändaren (FAR, 2004a5).



**Figur 2.1 – Förväntningsgap, omarbetad modell från FARs Revisionsbok 2004**

KampRoelands påvisar i en holländsk undersökning att ett förväntningsgap går att återfinna även vid granskning av frivilliga miljöredovisningar, då redovisningssändaren förväntar sig mer av revisorns arbete än vad som kan anses vara berättigat (återgivet i Larsson, 1999).

KampRoelands menar att förväntningsgapet när det gäller granskning av frivilliga miljöredovisningar kan anta två karaktärer. Det första är ett kommunikativt förväntningsgap, vilket uppstår då redovisningssändaren har tidigare erfarenheter av revisorers ansvar och arbete. Dessa erfarenheter påverkar företagets förväntningar och tolkningar av revisorns arbete. Även vad gäller granskningens omfattning kan det uppstå ett kommunikativt

förväntningsgap. Det kommunikativa förväntningsgapet uppstår då det finns skillnader vad gäller granskningsberättelsens form och innehåll, tolkningen av begreppet rättvisande bild samt av granskningsuppdraget (återgivet i Larsson, 1999). Detta förväntningsgap minskar, i enlighet med figur 2.1, om revisorn innan uppdraget förklarar vad granskningen av den frivilliga miljöredovisningen omfattar och innebär.

Den andra karaktären av förväntningsgap är ett utföranderelaterat förväntningsgap som uppstår då revisorn inte fullt ut arbetar efter de riktlinjer som finns eller inte utfört granskningen så som kan förväntas (återgivet i Larsson, 1999). I enlighet med figur 2.1, kan denna form av förväntningsgap minskas genom att revisorn och redovisningssändaren tillsammans kommer överens om vad granskningen skall innefatta. På så sätt kan god revisionsred inom området utvecklas. Om granskningens omfattning samtidigt förklaras av revisorn angrips båda formerna av förväntningsgap (FAR, 2004a5).

## **2.7 Sammanfattning av referensram**

För att säkerställa kvaliteten på ekonomisk redovisning, har föreställningsramar för upprättande och granskning av frivilliga miljöredovisningar tagits fram av olika internationella organ, institut, föreningar och organisationer. Exempelvis har IASC tagit fram en föreställningsram för upprättande av ekonomiska redovisningar med utgångspunkt i ett antal kvalitativa egenskaper som en ekonomisk redovisning bör anta för att bli användbar. Denna föreställningsram och de kvalitativa egenskaperna kan även tillämpas vid upprättandet av frivilliga miljöredovisningar. För frivilliga miljöredovisningar har även riktlinjer givits ut av exempelvis organisationerna GRI och FEE. GRIs riktlinjer har blivit de mest framträdande och har utgångspunkt i FEEs diskussionsdokument.

Granskning av ekonomiska redovisningar utgår från en övergripande revisionsplan och skall enligt lag dokumenteras. Det finns även lagstadgat hur revisionsberättelsen skall upprättas. Denna form av lagstiftning går inte att återfinna för granskning av frivilliga miljöredovisningar. Flera redovisningsorgan har dock utvecklat riktlinjer för granskning av frivilliga miljöredovisningar. I Sverige har FAR givit ut ett förslag till rekommendation avseende detta. Enligt FARs förslag till rekommendation skall granskare av frivilliga miljöredovisningar definiera villkor för uppdraget i ett uppdragsbrev eller en annan form av avtal. Granskaren skall bedöma den frivilliga miljöredovisningens relevans och väsentlighet. Den genomförda granskningen skall dokumenteras och utmynna i en granskningsberättelse.

En revisor kan förutom att utföra revision även ge viss rådgivning. Det finns dock viktiga begränsningar som gör att revisorns oberoende inte skall påverkas av detta. Detsamma gäller vid granskning av frivilliga miljöredovisningar. Ett förväntningsgap kan uppstå mellan redovisningssändaren och revisorn både vid granskning av ekonomiska redovisningar och frivilliga miljöredovisningar. Det uppstår då redovisningssändarens förväntningar inte motsvaras av vad revisorn faktiskt utför vid granskning. Uppkomsten av ett förväntningsgap kan förebyggas genom att revisorn förklarar vad granskningen innebär samt att god revisionsred utvecklas till att bli det revisorssändaren förväntar sig.

### 3. Metod

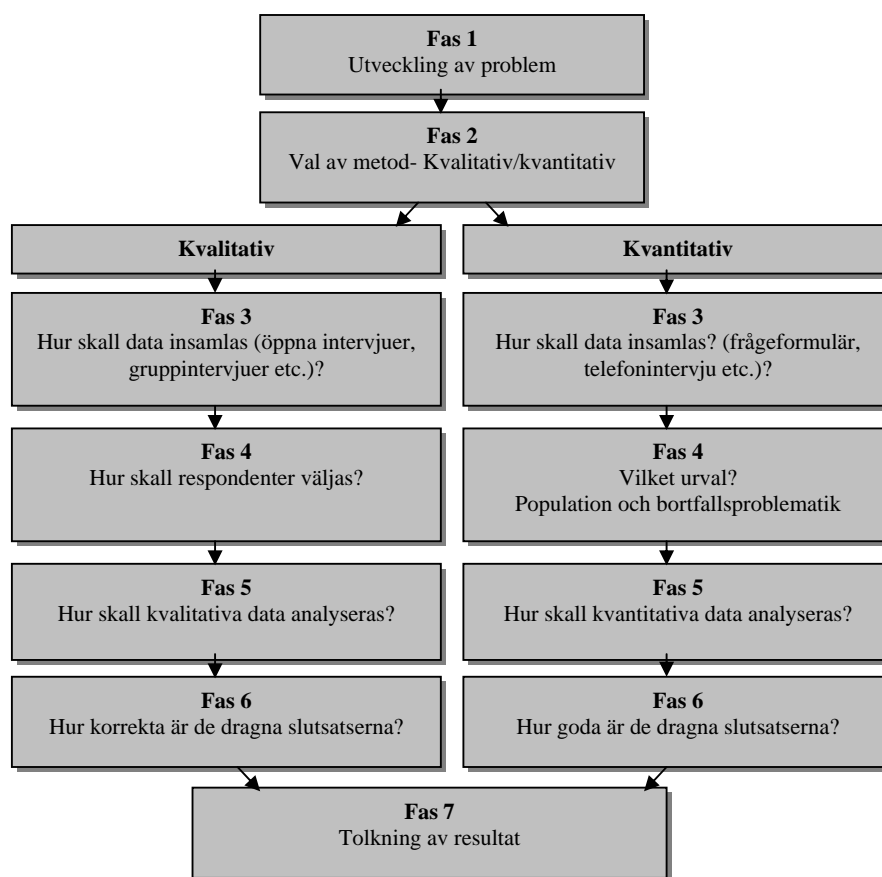
---

I metodkapitlet beskrivs tillvägagångssättet för upprättandet av uppsatsen. Först beskrivs uppsatsens undersökningsansats samt författarnas val av metod. Därefter beskrivs den sekundära och primära datainsamlingen och de undersökta företagen, revisionsbyråerna och respondenterna presenteras. Studiens giltighetsanspråk diskuteras genom begreppen validitet, reliabilitet, källkritik samt möjlighet till generalisering. Slutligen argumenteras för uppsatsens disposition.

---

#### 3.1 Undersökningsansats och val av metod

Nedan presenteras en omarbetad modell av Jacobsen (2002), (se figur 3.1), vilken visar den undersökningsprocess som tillämpats i uppsatsen. Modellen är uppdelad i sju faser där de två första faserna och den sista fasen är desamma oavsett vilken datainsamlingsmetod som tillämpas. Fas tre till sex skiljer sig åt beroende på om en kvantitativ eller en kvalitativ undersökningsmetod antas.



**Figur 3.1 - Undersökningsprocessen, Omarbetad modell från Jacobsen 2002**

I enlighet med figur 3.1, utformades inledningsvis de problem uppsatsen behandlar, (se avsnitt 3.1, Undersökningsansats och val av metod). Därefter valdes en kvalitativ undersökningsmetod, (se avsnitt 3.2, Undersökningsmetod), utifrån vilken data samlades in och ett val av respondenter gjordes, (se avsnitt 3.3, Datainsamling). En analys genomfördes därefter av insamlad kvalitativ data, (se avsnitt 3.2, Undersökningsmetod samt kapitel 5,

Analys), och en diskussion redovisar huruvida de dragna slutsatserna är korrekta, (se avsnitt 3.4, Studiens giltighetsanspråk). Slutligen sammanställdes och tolkades resultatet av undersökningen, (se kapitel 6, Slutsatser).

För att en empirisk undersökning skall vara möjlig att genomföra måste en avgränsning i form av ett problem tas fram (Jacobsen, 2002), (se figur 3.1, fas 1). Vid utveckling av ett problem menar Backman (1998) att studier av tidigare kunskap inom uppsatsens ämne leder till att en mer relevant och vetenskaplig frågeställning frambringas.

Enligt Jacobsen (2002) kan ett beskrivande och/eller förklarande problem väljas vid empiriska studier. Ett beskrivande problem strävar efter att ge översikt över en situation vid en given tidpunkt eller att visa på hur en utveckling framskridit. Då ett förklarande problem antas, söks ett samband mellan orsak och verkan. Sammanfattningsvis kan sägas att ett beskrivande problem fokuserar på att beskriva skillnader och likheter vid en viss tidpunkt, medan ett förklarande problem strävar efter att förklara varför skillnader och likheter finns (Jacobsen, 2002). Vidare menar Jacobsen (2002) att en förklaring förutsätter en beskrivning, vilket överensstämmer med författarnas val av problem. Uppsatsens delproblem är beskrivande och författarna har för avsikt att utifrån de beskrivande delproblemen förklara uppsatsens huvudproblem. Då både ett beskrivande och ett förklarande problem samtidigt appliceras blir det ofta nödvändigt att arbeta med många variabler samtidigt. För att underlätta hanteringen av alla upplysningar måste antalet undersökningsenheter reduceras (Andersen, 1998). Denna undersökningsmetod, vilken kallas fallstudier är den metod författarna använt sig av i uppsatsen. Uppsatsens problem presenteras i kapitel 1.2, Problem.

### **3.2 Undersökningsmetod**

Enligt Backman (1998) finns två metoder att tillämpa vid empiriska undersökningar, den kvalitativa respektive den kvantitativa, (se även figur 3.1, fas 2). Kvantitativa metoder utförs genom mätningar och kvantifiering med hjälp av matematik eller statistik (Backman, 1998). Riktlinjerna för undersökningens genomförande är relativt klara och det primära syftet är att orsaksförklara det som undersöks (Andersen, 1998). Vid kvalitativa metoder används statistik och matematik endast i liten utsträckning. Backman (1998) menar att det i den kvantitativa metoden studeras en objektiv verklighet, medan det i den kvalitativa metoden studeras en subjektiv verklighet. Vid en kvalitativ metod studeras hur individen betraktar, tolkar och strukturerar sin omgivande verklighet och det huvudsakliga mätinstrumentet blir därmed människan i sin naturliga omgivning (Backman, 1998).

Författarna har i denna uppsats använt en kvalitativ metod för att söka svar på uppställda problem. Anledningen till att en kvalitativ metod applicerats är att författarna vill få en djupare förståelse för respondenternas inställning till de ämnen problemet innefattar. Genom en kvalitativ undersökningsmetod kan en djupare förståelse skapas för det problem som studeras (Backman, 1998).

Syftet med en kvalitativ undersökning kan enligt Andersen (1998) vara explorativt, där svar på mindre kända företeelser söks. Författarna är medvetna om att forskning gjorts inom uppsatsens problem inom ekonomisk redovisning. Viss avsaknad råder dock av forskning inom uppsatsens problem vad gäller frivilliga miljöredovisningar, varvid en explorativ ansats ligger till grund för denna undersökning.

Enligt Merriam (1994) kan en studie anta en experimentell alternativt icke-experimentell undersökningsmetod. Vid en experimentell metod söker författaren bekräftelse och studerar

orsaks- och verkan samband. Den icke experimentella undersökningsmetoden eftersträvar istället att ge en beskrivning och förklaring till det som undersöks och inte till att besvara ett givet orsaks- och verkan samband (Merriam, 1994). Enligt Jacobsens (2002) omarbetade modell fas fem, skall det i en empirisk undersökning bestämmas hur kvalitativa data skall analyseras, (se även figur 3.1, fas 5). Den undersökningsmetod som antas i uppsatsen är icke-experimentell. Författarnas avsikt är att beskriva hur de frivilliga miljöredovisningarna upprättas och granskas samt vilka krav som ställs på revisorn vid granskning av frivilliga miljöredovisningar. Vidare är avsikten att förklara varför ett eventuellt förväntningsgap kan uppstå mellan revisorer och redovisningssändare i praktiken, då revisorer granskar frivilliga miljöredovisningar. Då uppsatsen har en icke-explorativ ansats är en kvalitativ metod lämplig.

### **3.3 Datainsamling**

Vid insamling av data finns två typer av information; primärdata och sekundärdata. Sekundärdata är den data som redan är insamlad av annan part, medan primärdata består av ny data som samlats in av forskaren själv (Andersen, 1998).

#### **3.3.1 Sekundärdata**

Det är viktigt att ta del av tidigare kunskap inom det aktuella problemområdet innan forskningsarbetet och uppsatsskrivandet sätter igång. Genom att studera befintlig vetenskaplig litteratur kan arbetet med att formulera ett problem samt val av metod- och analysteknik underlättas. Litteraturgranskning ger dessutom en överblick över vilken kunskap som redan finns inom det givna problemområdet. En studie av sekundärdata visar vidare på brister och luckor i kunskapsmassan, vilket kan ge en indikation på hur relevanta uppsatsens problem är (Backman, 1998).

I sökandet efter sekundärdata till uppsatsen har författarna tagit hjälp av databaserna Gunda, Libris, FAR komplett samt Affärsdata. Även sökningar på Internet har gjorts. Dessutom har artiklar, främst från tidskriften Balans, använts. Information om de aktuella revisionsbyråerna och företagen har inhämtats från respektive revisionsbyrås hemsida på Internet. Författarna har dessutom studerat företagens frivilliga miljöredovisningar. Huvuddelen av sekundärdata har inhämtats från böcker.

#### **3.3.2 Primärdata**

##### **Val av respondenter**

Enligt fjärde fasen i Jacobsens (2002) omarbetade modell, skall det vid en empirisk undersökning göras ett val av respondenter, (se figur 3.1, fas 4). Primärdata i denna uppsats har insamlats genom öppna individuella intervjuer. Författarnas intention var att genomföra åtta besöksintervjuer. Fyra med representanter från olika företag som under verksamhetsåret 2003 upprättat en frivillig miljöredovisning samt fyra med representanter från olika revisionsbyråer som granskat de valda företagens frivilliga miljöredovisningar.

Efter granskning av frivilliga miljöredovisningar fann författarna enbart två revisionsbyråer som undertecknat granskningsberättelser för frivilliga miljöredovisningar för verksamhetsåret 2003. Vid kontakt med revisionsbyråerna blev författarna dessutom varse att det inte var möjligt att få kontakt med alla de revisorer som undertecknat granskningsberättelsen i de aktuella företagens frivilliga miljöredovisningar. Detta gjorde att författarna kom att ändra val vad gäller revisorer till att bestå av fyra revisorer som medverkat vid granskning av frivilliga miljöredovisningar, men inte nödvändigtvis för verksamhetsåret 2003. Samtliga revisorer som intervjuats arbetar på olika revisionsbyråer. Den enda intervjuade revisorn som undertecknat



en granskningsberättelse för ett av de i uppsatsen undersökta företagen är Elisabeth Werneman från Deloitte som granskat och undertecknat SAS frivilliga miljöredovisning för 2003.

Författarna upptäckte även att det under 2003 var få företag som gav ut frivilliga miljöredovisningar som granskats av extern part, vilket medförde att urvalet av företag inte blev så stort. Författarnas intention att genomföra fyra intervjuer med representanter från olika företag som under verksamhetsåret 2003 medverkat vid upprättandet av en frivillig miljöredovisning infriades således.

Nedan följer en redogörelse för de företag, revisionsbyråer samt respondenter som medverkat i uppsatsen.

### **Cerealia**

Cerealia är en internationell livsmedelskoncern som bland annat tillverkar livsmedel som mjöl, gryn, flingor, müsli, pasta och bröd (Länk 11). Miljöpåverkan från Cerealias produktionsanläggningar är till största delen förknippad med energianvändning. Andra viktiga miljöaspekter i Cerealias produktion är användning av vatten, uppkomst av restprodukter och avfall samt buller och stoft från olika anläggningar (Länk 12). Cerealias frivilliga miljöredovisning presenteras som ett separat dokument och granskas av KPMG.

En telefonintervju har genomförts med Camilla Krook som arbetar som kvalitets- och miljösamordnare på Cerealia Mills i Malmö. Respondentens uppgift vid upprättandet av den frivilliga miljöredovisningen består av deltagande i den miljöstyrningsgrupp som arbetar med miljöfrågor inom Cerealia samt av att ge input till de artiklar som skall ingå i den frivilliga miljöredovisningen. Krook ansvarar även för internutbildning vad gäller insamling och utvärdering av uppgifter samt svarar på frågor från studenter, kunder och leverantörer.

### **Scandinavian Airlines Systems (SAS)**

SAS är Nordens största flyg- och resekoncern och den fjärde största flygbolagsgruppen i Europa sett till antalet passagerare och besättning. I koncernen ingår även hotellverksamhet och företag som stöder flygverksamheten (Länk 13). SAS miljöpåverkan handlar främst om buller och förbrukning av icke-förnyelsebart bränsle (SAS koncernens Årsredovisning 2003 & Hållbarhetsredovisning). SAS frivilliga miljöredovisning presenteras integrerad i årsredovisningen och granskas av Deloitte.

En telefonintervju har genomförts med Niels Eirik Nertun från SAS kontor i Oslo, som sedan 1995 är miljödirektör och ansvarig för SAS frivilliga miljöredovisningar. När Nertun tillträdde posten som miljödirektör för SAS 1995 hade han en pådrivande roll vid upprättandet av den första frivilliga miljöredovisningen, vilken gavs ut 1996.

### **Svenska Cellulosa Aktiebolaget (SCA)**

SCA är ett företag inom skogsindustribranschen. SCA säljer och producerar bland annat blöjor, olika förpackningsprodukter, virke och papper (Länk 14). SCAs miljöarbete består bland annat av att minska utsläpp av koldioxid från fossila bränslen. Företaget skall även minska andelen avfall som går till deponi (SCA miljö- och socialt ansvar, 2003). SCAs frivilliga miljöredovisning presenteras som ett separat dokument och granskas av Deloitte.

En besöksintervju har genomförts med Patrik Isaksson som ansvarar för SCAs frivilliga miljöredovisning. Isaksson arbetar som strategisk analytiker på SCAs kontor i Stockholm. Isaksson har sedan 1997 varit med vid upprättande av den frivilliga miljöredovisningen.

### **Svenska Kullager Fabriken (SKF)**

SKF är leverantör av produkter, kundanpassade lösningar och tjänster inom området lager och tätningar. Koncernens kompetens omfattar också tekniskt stöd, underhållsservice och tillståndsovervakning. Koncernen är dessutom tillverkare av stål för rullningslager (Länk 15). Den huvudsakliga källan till SKFs miljöpåverkan är koldioxidutsläpp från energiförbrukning. SKF har därför under ett antal år drivit projekt med syfte att minska energiförbrukningen vid alla sina enheter. Koncernen har också påbörjat ett forskningsprogram vars syfte är att minska användningen av lösningsmedel och flyktiga organiska föreningar i tillverkningsprocessen (SKFs årsredovisning, 2003). SKFs frivilliga miljöredovisning presenteras integrerad i årsredovisningen och granskas av Deloitte.

En telefonintervju har genomförts med Håkan Persson som arbetar med koncernövergripande hållbarhetsfrågor på SKF i Katrineholm. Bland hans arbetsuppgifter ingår att sysselsätta och underhålla SKFs miljöledningssystem, vilket är gemensamt för hela koncernen. Persson gör även interna revisioner på SKFs olika anläggningar och ser då till att de efterlever de koncerninterna kraven samt att de uppfyller respektive lands lagstiftningskrav. Ansvaret för upprättandet av den frivilliga miljöredovisningen har delats upp mellan Persson och dennes chef.

### **Deloitte**

Deloitte är en global revisionsbyrå som förutom revision erbjuder ett flertal tjänster inom områden som exempelvis redovisning och ekonomisk rapportering (Länk 16). Inom miljöområdet erbjuder Deloitte granskning och utformning av frivilliga miljö-, etik- och sociala redovisningar, samt kartlägger klienters miljörisker. De genomför även årligen analys av svenska företags redovisning av miljörelaterade, etiska och sociala frågor (Länk 17).

En telefonintervju har genomförts med Elisabeth Werneman som är auktoriserad revisor på Deloitte i Stockholm. Wernemans miljöutbildning består av en magisteruppsats om miljöledning i mindre företag. Wernemans fokus ligger på granskning av ekonomiska redovisningar, men hon granskar sedan sju år tillbaka även SAS frivilliga miljöredovisning.

### **Ernst & Young**

Ernst & Young är en revisionsbyrå som erbjuder tjänster till publika och privatägda företag samt offentliga förvaltningar. Tjänster som erbjuds är bland annat revision, affärsrådgivning och skatterådgivning (Länk 18). Ernst & Young tillhandahåller även hjälp med metodutveckling, framtagande och granskning av miljöredovisningar samt bistår med hjälp vid införande eller utvärdering av miljöledningssystem och upprättande av miljöpolicy (Länk 19).

Revisorsrespondenten är Birgit Flening på Ernst & Young i Stockholm, som besvarat frågorna skriftligt. Flening är miljöchef och "Sustainability Director" på Ernst & Young. Den miljörelaterade utbildning Flening har är 36 poäng kulturgeografi, som bland annat innefattar miljölagstiftning. Vidare är hon auktoriserad revisor och utbildar sedan 15 år inom miljöområdet. Flening är sedan 1995 ansvarig för miljöfrågor inom Ernst & Young. Flenings arbetsuppgifter består till stor del av granskning av den miljöinformation som ingår som en obligatorisk del av årsredovisningen.

## **KPMG**

KPMG är en global revisionsbyrå vars grundverksamhet är revision och kvalificerade revisionsnära tjänster (Länk 20). De erbjuder specialister med kompetens inom miljö- och etikrevision. KPMG granskar miljö- och etikredovisningar efter en granskningsmetodik som till stor del bygger på granskningsmetodiken för ekonomisk revision. KPMG utvecklar och inför även ledningssystem för miljö och etik. Dessutom genomför de miljöutredningar och analyserar risker avseende miljö och etik i samband med företagsförvärv (Länk 21).

Besöksintervju har genomförts med Annika Hessler som är auktoriserad revisor och ansvarig för revision av frivilliga miljöredovisningar på KPMG i Göteborg. Hesslers miljörelaterade utbildning består av diverse kurser i miljökunskap. Hon har sedan 1997 arbetat i varierande omfattning med miljöuppdrag såsom granskning av frivilliga miljöredovisningar och miljöarbete i stora företag, kommuner samt i Västra Götalandsregionen. Innan tjänsten på KPMG arbetade hon som controller på VA-Verken där uppgiften bestod av att ta fram gröna nyckeltal för verksamheten.

## **Öhrlings PricewaterhouseCoopers**

Öhrlings PricewaterhouseCoopers är en global revisionsbyrå, i vars tjänsteutbud det förutom revision bland annat även ingår revisionsnära rådgivning (Länk 22). Öhrlings PricewaterhouseCoopers har som en följd av samhällets ökade engagemang i miljöfrågor antagit en miljöpolicy för att tydliggöra sitt eget ansvar vad gäller miljöarbete. Miljöpolicyen är en ram för det miljöarbete som bedrivs i verksamheten. Ett av målen i miljöpolicyen är att tillse att miljörelaterad revisions- och konsultverksamhet utförs med hög kvalitet (Länk 23).

Telefonintervju har genomförts med Maria Flock Åhlander som är revisor (ej godkänd ännu) på Öhrlings PricewaterhouseCoopers i Stockholm. Flock Åhlander har en delad arbetssysselsättning och tillhör två arbetsgrupper. I den ena arbetsgruppen är arbetsuppgifterna de vanligt förekommande för revisorer och i den andra arbetsgruppen arbetar hon med etik, miljö och samhällsansvar. Flock Åhlander har en utbildning från Uppsala Universitet i form av en magisterexamen i företagsekonomi. Dessutom har hon läst ett år miljörevision och miljöledning samt miljöekonomi på fortsättningsnivå. Totalt har hon arbetat fyra år med miljöfrågor.

### **3.3.3 Intervjuernas genomförande**

Den första kontakten med respondenterna togs per telefon. Tid för intervju bokades då och dessutom klargjordes intervjuens syften och att intervjun skulle ta omkring en timme i anspråk. Jacobsen (1993) anser att val av tidpunkt för intervjun bör överlåtas till respondenten, vilket författarna gjort då respondenterna fått föreslå en tid som passar. Enligt Jacobsen (1993) kan det, efter ett avtal per telefon, vara bra att skicka ett kort brev med en sammanfattning av vad som avtalats över telefon. Författarna skickade av den anledningen ett brev till respondenterna efter samtalen. I brevet presenterade författarna sig själva, gav en utförligare bakgrund till kandidatuppsatsen samt redogjorde för vilka områden som skulle beröras under intervjun, (se bilaga 3). I brevet klargjordes även att författarna följer forskningsetiska regler, vilket innebär att respondenten när som helst kan avbryta intervjun, att informationen inte är ämnad för kommersiellt bruk samt att respondenten har rätt att kräva tystnadsplikt och anonymisering om så önskas.

Författarna hade, som nämnts tidigare, för avsikt att genomföra besöksintervjuer hos samtliga företag och revisionsbyråer. Författarna började således kontakta kontoren i Göteborg, men blev i de flesta fall hänvisade till kontor i Stockholm, Malmö, Katrineholm och även Oslo.

Författarna kom då överens med vissa respondenter att genomföra telefonintervjuer. De respondenter som intervjuats per telefon arbetar på följande företag och revisionsbyråer: Deloitte, Öhrlings PricewaterhouseCoopers, Ceralia, SAS samt SKF. Respondenten från Ernst & Young önskade att svara skriftligt på frågorna. Besöksintervjuer har skett med representanterna från SCA och KPMG. Den primära datainsamlingen blev således inte helt utifrån de kriterier författarna ursprungligen satt upp, men författarna anser att de genomförda intervjuerna bidrar med sådan information att syftena att beskriva och förklara uppsatsens problem uppfylls.

Val av plats för intervju spelar en viktig roll för resultatet av undersökningen. När plats bestäms är det viktigt att beakta vilka de praktiska konsekvenserna kan bli för respondenten (Jacobsen, 1993). För att intervjun skall fungera väl är det även viktigt att miljön är ostörd samt att inga åhörare finns. Det är dessutom viktigt att respondenten känner sig trygg i miljön (Trost, 1997). Författarna har därför tillsammans med de respondenter som besöksintervjuer genomförts med, valt att träffas hos respondenten. Intervjuerna genomfördes i avskilda konferensrum, vilket gjorde att varken telefonsamtal eller kollegor störde genomförandet. Intervjuerna med företagsrespondenterna tog mellan 30 och 45 minuter och intervjuerna med revisorsrespondenterna tog omkring 60 minuter. Detta oavsett om de genomfördes genom besök eller per telefon. Vissa av intervjuerna tog således ganska kort tid, men författarna anser att de trots detta fått fylliga och uttömmande svar. Författarnas generella uppfattning är att intervjuerna gått bättre ju fler som genomförts.

För att säkerställa att ingen information skulle gå förlorad användes en bandspelare under samtliga besöks- och telefonintervjuer. Samtliga intervjuer har direkt efter intervjun skrivits ner. Respondenterna från Ceralia, Deloitte, KPMG, SKF och Öhrlings PricewaterhouseCoopers har önskat att få läsa igenom de svar de givit och som författarna skrivit ner. Författarna har i dessa fall via E-post skickat de nedskrivna svaren till respondenterna och i vissa fall har förtydliganden erhållits.

Som nämndes tidigare har författarna skrivit ner svaren från intervjuerna. Samtliga svar har därefter omarbetats i empirikapitlet för att få ett bättre flyt i texten, vilket underlättar läsandet. Av samma anledning har författarna bara i undantagsfall använt direkta citat från respondenterna. Om respondenterna givit information som författarna inte ansett vara viktig för uppsatsens syfte har informationen extraherats.

### **3.3.4 Intervjuguide**

Enligt Jacobsens (2002) omarbetade modell, fas tre, skall det i en empirisk undersökning bestämmas hur data skall samlas in, (se figur 3.1, fas 3). Vid insamling av kvalitativ primärdata används, enligt Jacobsen (2002), vanligen öppna individuella intervjuer eller gruppintervjuer. Val av insamlingsmetod påverkar datas giltighet, då de olika insamlingsmetoderna påverkar undersökningens resultat på olika sätt. Den öppna intervjun kännetecknas av en vanlig dialog mellan den som undersöker och respondenten. Denna intervjuform lämpar sig, enligt Jacobsen (2002), när få enheter skall undersökas, när den enskilda individens åsikt är av intresse samt när avsikten är att se hur individen tolkar ett specifikt fenomen (Jacobsen, 2002).

En intervju kan enligt Jacobsen (2002) vara av mer eller mindre öppen karaktär och därmed vara mer eller mindre strukturerad. I en helt sluten intervju utarbetas frågor i förväg med fasta svarsalternativ i en given ordningsföljd. Vid en helt öppen intervju förs samtal utan vare sig intervjuguide eller fast ordningsföljd. Jacobsen (2002) menar att en kvalitativ intervju inte bör

vara vare sig helt sluten eller helt öppen. Ett mellanalternativ är att skapa en intervjuguide där tema och frågornas ordningsföljd är fastställd, en så kallad halvstrukturerad form. Den uppställda ordningsföljden behöver inte alltid följas i detta mellanalternativ, utan ämnen kan istället tas upp i den ordning som faller sig naturlig vid intervjutillfället (Jacobsen, 2002).

I uppsatsen har en halvstrukturerad form av intervjuer valts, varvid intervjuguiden har använts. Två olika intervjuguiden har utformats då två olika respondentgrupper intervjuats. Den ena intervjuguiden är utformad för respondenterna från de företag som upprättar frivilliga miljöredovisningar, (se bilaga 4), den andra är utformad för de revisorer som genomför granskning av frivilliga miljöredovisningar, (se bilaga 5).

Intervjuguiderna är grovt uppdelade i tre områden. Ena området behandlar upprättande av frivilliga miljöredovisningar, det andra behandlar granskningen och det tredje behandlar krav på revisorn vid granskning av frivilliga miljöredovisningar. Intervjuguiderna är upplagda på något olika sätt för att passa de olika respondenterna. Eftersom företagen upprättar de frivilliga miljöredovisningarna börjar den intervjuguide som är riktad till företagsrespondenterna med upprättande därefter följer delen om granskning och slutligen delen om krav på revisorerna. Beroende på att revisorerna främst granskar frivilliga miljöredovisningar börjar intervjuguiden med granskning, därefter följer delen om upprättande och sist återfinns delen om krav på revisorn. Delarna i de två intervjuguiderna kan matchas mot varandra för att jämföra företagsrespondenternas och revisorernas åsikter och därigenom exempelvis kunna utläsa om ett förväntningsgap föreligger. Tabell 3.1. nedan, visar vilka frågor som kan matchas mot varandra i intervjuguiderna.

**Tabell 3.1. Upplägg i respektive intervjuguide**

Område	Intervjuguide för företagsrepresentanter	Intervjuguide för revisorer
<i>1. Upprättande</i>	A1-A4	B12-B13
<i>2. Granskning</i>	A5-A11	B1-B11
<i>3. Krav på revisorn</i>	A12-A17	B14-B19

Fråga A1 till A4 i intervjuguiden för företagsrespondenterna motsvaras av fråga B12 till B13 i intervjuguiden för revisorn. Frågorna i detta avsnitt behandlar upprättandet av frivilliga miljöredovisningar.

I stort motsvaras fråga A5 till A11 i intervjuguiden för företagsrespondenten av fråga B1 till B11 i intervjuguiden för revisorn. Dessa frågor behandlar granskning av frivilliga miljöredovisningar. Frågorna ser till företagets förväntningar samt vad de tror ingår i granskningen. Även själva granskningsförfarandet samt vilken kontakt som funnits mellan revisorn och företaget före, under och efter granskningen tas upp i dessa frågor.

I den sista delen av de båda intervjuguiderna, frågorna A12 till A17 samt frågorna B14 till B19 behandlas de krav som finns på revisorn vid granskning av frivilliga miljöredovisningar. Här behandlas även exempelvis vad respondenterna anser att god revisionssed är. Det ställs även frågor om vad respondenterna anser om revisorns dubbla roller då han eller hon både kan fungera som rådgivare vid upprättande samt som granskare av frivilliga miljöredovisningar.

### **3.4 Studiens giltighetsanspråk**

All forskning syftar enligt Merriam (1994) till att producera giltiga och hållbara resultat. Bernard menar att det på grund av att insamling och bearbetning av information i kvalitativa undersökningar till stor del bygger på författarens tolkningar är de särskilt utsatta för risk för feltolkningar (återgivet i Merriam, 1994). Uppsatsens trovärdighet diskuteras nedan.

#### **3.4.1 Reliabilitet**

Reliabilitet anger i hur hög grad tillfälligheter påverkar resultatet och hur exakt det som mäts egentligen mäts (Andersen, 1998). Reliabilitet handlar således om studiens tillförlitlighet (Trost, 1997).

Med god reliabilitet menas ofta att ett resultat av en mätning vid en viss tidpunkt skall ge samma resultat vid en ny senare mätning (Trost, 1997). Eftersom en författare som skriver en kvalitativ uppsats försöker att beskriva och förklara världen utifrån hur de människor som lever i den uppfattar den, blir reliabilitetsbegreppet inte så meningsfullt (Merriam, 1994). För att nå en hög reliabilitet skall intervjuer exempelvis vara standardiserade. Den kvalitativa intervjun förutsätter dock låg grad av standardisering. Respondenterna får nya erfarenheter och möter nya situationer som förändrar deras föreställningsvärld och det är därför inte givet att svaren blir desamma varje gång de ställs (Trost, 1997). En upprepning av en kvalitativ studie kommer därför inte att ge samma resultat som den första.

Istället för att samma resultat skall upprepas anser Goetz & LeCompte att författaren skall sträva efter att resultaten skall ha någon mening samt vara konsistenta och beroende. För att få resultaten konsistenta och beroende kan författaren exempelvis förklara bakomliggande antaganden och de teorier som ligger till grund för undersökningen. Vidare bör författaren i detalj beskriva hur information samlats in, hur kategorier utvecklats samt vilka beslut som fattats under olika skeden av undersökningen (återgivet i Merriam, 1994). Författarna väljer att tolka reliabiliteten utifrån Goetz & LeCompte. För att få undersökningen konsistent och beroende har författarna i detta kapitel beskrivit hur all information samlats in, hur uppsatsen upprättats samt vilka beslut som fattats under olika skeden.

#### **3.4.2 Validitet**

Validitet syftar, enligt Trost (1997), till att visa om undersökningen mäter det den avser att mäta. Det vill säga i vilken mån resultaten överensstämmer med verkligheten. Det som studeras i kvalitativ forskning är människors konstruktion av verkligheten. Vid kvalitativa intervjuer strävas ofta efter att just komma åt eller få kunskap om vad respondenten menar eller hur hon eller han uppfattar ett ord eller företeelse (Trost, 1997).

För att uppnå en god validitet på intervjuerna provade författarna intervjuguiden på varandra före intervjuerna med respondenterna. Detta dels för att få träning på att ställa frågorna och dels för att upptäcka om några frågor inte var bra eller behövde formuleras om. Utifrån provintervjuerna utvecklades de slutgiltiga intervjuguiderna.

Enbart personer som är väl insatta i de områden frågorna gäller har intervjuats. Respondenterna har med egna ord fått berätta hur de upplever olika situationer. För att undvika missuppfattningar har författarna bett respondenterna att utveckla och förtydliga sina svar om något varit oklart. Tolkningen av intervjuerna har skett gemensamt av författarna.

En bandspelare har använts under samtliga intervjuer, såväl besöksintervjuer som telefonintervjuer, för att säkerställa att ingen information skall gå förlorad. Krag-Jacobsen

(1993) anser att då en intervju är avsedd att publiceras i tryck bör den spelas in på band. Istället för att använda bandinspelning kan anteckningar föras. Att föra anteckningar förenklar redigeringen, då det tar lång tid att lyssna igenom en bandinspelning. Det är dock krävande att prata, lyssna och föra anteckningar samtidigt, vilket skulle kunna leda till att en del av innehållet går förlorat. En bandinspelning dokumenterar vad som faktiskt sagts. Det har dock hävdats att en bandspelare kan göra respondenten nervös (Krag-Jacobsen, 1993). Ingen av respondenterna i denna undersökning visade dock motvilja eller verkade nervösa på grund av bandspelaren. Att bandspelare användes anses därmed inte ha påverkat intervjuerna negativt. Under intervjuerna fördes även anteckningar av en av författarna.

Då flertalet respondenter önskat intervju via telefon kan uppsatsens validitet ha påverkats. Författarna har då inte haft möjlighet att registrera exempelvis ansiktsuttryck eller respondenternas reaktioner. Trots detta anser författarna att de utförda telefonintervjuerna har givit mycket bra information, då de har utförts utan stress och samtalen spelats in för att inte förlora nyanser i form av exempelvis tonläge på rösten. Telefonintervjuerna genomfördes på avtalade tider, vilket innebar att det inte förekom några avbrott på grund av exempelvis kollegor.

Något som kan ha haft en viss negativ inverkan på validiteten är att respondenterna från Cerealia, KPMG, SAS och Öhrlings PricewaterhouseCoopers efterfrågat intervjuguiderna i förväg. Här finns då en möjlighet att respondenterna läst på de svar de inte kunnat. Författarna valde av den anledningen att inte lämna ut följdfrågor, vilka de ansåg det vara viktigt att få spontana svar på.

Vidare fick korrespondensen med respondenten från Ernst & Young genomföras skriftligt. Här förloras inte enbart kroppsspråket, även ton och röstläge går förlorat. Dessutom kan respondenten ha läst på inför svaren. Det finns även en risk att missförstånd kan uppstå, då författarna inte kan be om förtydligande. Missförstånd har dock undvikits genom att författarna bett om och fått skriftligt förtydligande av denne respondent. Mycket information har erhållits av övriga intervjuer med revisorer, varför författarna anser att validiteten inte påverkats i stor utsträckning.

En annan faktor som kan ha påverkat validiteten är att en intervju genomfördes med en norsktalande respondent. Vissa språkkunskapsbrister kan ha gjort att ord och sammanhang feltolkats. Intervjun spelades dock in och författarna har därför haft möjlighet att lyssna igenom svaren flera gånger och även tagit hjälp av andra för översättning, när detta varit nödvändigt.

### **3.4.3 Källkritik**

Enligt Eriksson och Wiedersheim-Paul (2001) är det viktigt att undersöka att en källa är vad den utger sig för att vara då källornas kvalitet påverkar kvaliteten på hela uppsatsen. Författarna är väl medvetna om att information kan framställas subjektivt och har därför intagit ett kritiskt förhållningssätt vid granskning av källor som använts i uppsatsen.

De primära källor som ligger till grund för uppsatsens analys och slutsats är representanter för börsnoterade företag samt stora internationella revisionsbyråer. Respondenterna har ansvar mot arbetsgivaren för den information som lämnas ut. Svar som givits kan till följd av respondenternas skyldigheter och lojalitet mot arbetsgivaren vara tillrättalagda. Författarna anser dock att svaren i intervjuerna varit väl underbyggda. Respondenterna har inte krävt anonymisering av vare sig företag eller sig själva, vilket visar att de står för svaren de givit.

De primära källor som ligger till grund för uppsatsens analys och slutsats anses därmed vara tillräckligt tillförlitliga.

Sekundära källor som använts består av facklitteratur, tidskrifts- och tidningsartiklar samt Internetkällor. På grund av ämnets relativt outforskade natur har ett antal icke-vetenskapliga källor använts i uppsatsen. Internet källorna och en del av de böcker som använts är upprättade av normgivande organ såsom FAR och FEE, vilket gör att författarna anser att tillförlitligheten är godtagbar. Av de artiklar som använts återfinns både diskussioner och förklaringar samt artiklar i form av debattinlägg, vilka kan vara subjektiva. Författarna är medvetna om att ett egenintresse kan återfinnas och leda till att information framställs till en parts fördel. Då artiklar från olika källor har använts anser författarna dock att en tillfredsställande objektivitet uppnåtts.

#### **3.4.4 Möjlighet till generalisering**

Generalisering innebär den utsträckning i vilken resultaten från en viss undersökning är tillämpliga även i andra situationer än den undersökta (Merriam, 1994). Resultat från en fallstudie kan inte generaliseras till att gälla för en population. Då författarna enbart intervjuat fyra representanter från revisionsbyråer samt fyra representanter från företag har de inte haft intentioner att generalisera undersökningens resultat. Dock kan vissa mönster uppfattas, som kan vara användbara för vidare studier inom området.

### **3.5 Disposition av referensram, empiri, analys och slutdiskussion**

Vid framarbetande av uppsatsens problem blev författarna medvetna om att den frivilliga miljöredovisningen till viss del grundas på samma principer som tillämpas vid ekonomisk redovisning. Även att de krav som ställs på revisorerna har stora likheter upptäcktes. Författarna har därför valt att i kapitel två, Referensram, presentera de principer och krav som finns vid upprättande och granskning av ekonomiska redovisningar och därigenom kontrasteras de likheter och skillnader frivillig miljöredovisning har från frivillig miljöredovisning.

För att uppsatsen skall vara intresseväckande, lättöverskådlig och begriplig för läsarna har författarna valt att då det är möjligt ha liknande upplägg i kapitlen. Kapitel två, Referensram, kapitel fem, Analys samt kapitel sex, Slutdiskussion är uppdelade i fyra områden inom frivillig miljöredovisning; upprättande, granskning, krav på revisorerna samt förväntningsgap. Att denna ordning valts beror på att författarna anser att upprättande bör presenteras före granskningen. Därefter presenteras de krav som finns på revisorer vid granskning. Genom dessa tre områden erhålls en förståelse för uppsatsens problem om ett förväntningsgap föreligger till följd av att redovisningssändarens förväntningar inte motsvarar den granskning som revisorn utför.

I kapitel fyra, Empiri, presenteras företagsrespondenternas svar i en del och revisorsrespondenternas svar i en del. Att en uppdelning mellan företags- och revisorsrespondenter gjorts beror på att författarna anser att det gör kapitlet mer lättöverskådligt samt att det tydligare kan utläsas mönster i företags- respektive revisorsrespondenternas svar. Delarna är uppdelade i tre områden inom frivillig miljöredovisning; upprättande, granskning och de krav som finns på revisorn. Att inte förväntningsgapet återfinns i detta kapitel beror på att det inte ställts specifika frågor om detta under intervjuerna. Huruvida det föreligger ett förväntningsgap mellan redovisningssändaren och revisorn eller inte kan istället utläsas utifrån skillnader i de svar respondenterna givit, vilka presenteras i kapitel fem, Analys och kapitel sex, Slutdiskussion.



## 4. Empiri

---

*I kapitlet redogörs för de svar som framkommit i intervjuerna. Svaren från företagsrespondenterna redovisas uppdelade på tre områden; upprättande, granskning samt krav på revisorerna. Därefter följer en sammanfattning av företagsrespondenternas svar. Även svaren från revisorsrespondenterna redovisas uppdelade på de tre områdena i samma ordning och avslutas med en sammanfattning av revisorsrespondenternas svar.*

---

### 4.1 Företagsrespondenternas svar

#### 4.1.1 Upprättande

##### **Företagens argument för att ge ut frivilliga miljöredovisningar**

Krook berättar att *Cerealia* valt att ge ut en frivillig miljöredovisning för att de värdesätter extern och intern kommunikation rörande den miljöpåverkan företaget ger upphov till samt miljöarbetet som görs inom företaget.

Nertun menar att *SAS* viktigaste argument för att ge ut en externt granskad frivillig miljöredovisning är att de inom koncernen är medvetna om verksamhetens miljöförstörande effekt. Genom att öppet redovisa den miljöförstöring som verksamheten ger upphov till samt visa på det arbete som företaget faktiskt bedriver för att minimera denna påverkan, anses en bättre kontakt skapas med intressenterna.

Isaksson redogör för att *SCA* började upprätta frivilliga miljöredovisningar efter att de blivit kritiserade för sitt miljöarbete samt uteslutna ur Robur, vilket är en miljöfond i Sverige. Detta uppmärksammades i flera tidningar, vilket föranledde en intern diskussion på företaget. *SCA* kom fram till att de hade ett omfattande och bra miljöarbete, men att de var dåliga på att kommunicera det. En annan anledning till att *SCA* började upprätta frivilliga miljöredovisningar var att flera av deras konkurrenter redan gjorde det och att det uppmärksammades i media.

Enligt Persson är anledningen till att *SKF* ger ut en frivillig miljöredovisning att de vill visa marknaden att miljöarbete är mycket viktigt. *SKF* vill vara ett "etiskt ansvarstagande företag" och arbetar därför med att förbättra *SKF*s prestanda inom miljöområdet. *SKF* vill visa marknaden att de arbetar med sig själva samt att de försöker påverka leverantörerna att bygga upp miljöledningssystem. Persson ser den frivilliga miljöredovisningen dels som ett etiskt ansvarstagande och dels som en möjlighet att differentiera sig från konkurrenter och därmed vinna marknadsandelar.

##### **Tillvägagångssätt vid upprättande**

I dagsläget används inga riktlinjer vid upprättandet av *Cerealias* frivilliga miljöredovisning. Istället används en övergripande miljöpolicy och övergripande miljömål som bryts ned i olika nyckeltal. Nyckeltalen följs upp och resultatet av hur god efterlevnaden är presenteras i den frivilliga miljöredovisningen. Miljöstyrningsgruppen på *Cerealia* träffas fyra gånger per år och diskuterar olika miljöfrågor, såsom koncernens gemensamma miljöpolicy, gemensamma miljömål och den frivilliga miljöredovisningen. Användande av GRIs riktlinjer har diskuterats i miljöstyrningsgruppen, men än har inget beslutats i frågan.

Vid upprättande av den frivilliga miljöredovisningen tillämpar SAS egna redovisningsprinciper. Redovisningsprinciperna utgår ifrån tillämpliga delar av Deloittes "Checklista för upprättande och utvärdering av frivilliga redovisningar med miljörelaterad, etisk och social information". Genom tillämpning av redovisningsprinciperna uppfyller SAS frivilliga miljöredovisning GRI riktlinjer. Deloittes redovisningsprinciper har tillämpats av företaget sedan den första frivilliga miljöredovisningen gavs ut 1995. Arbetet med upprättandet av den frivilliga miljöredovisningen påbörjas vanligen med ett planeringsmöte i början av september, då SAS ledning samt representanter från Deloitte medverkar. Nertun påpekar att SAS syfte med miljöredovisningen är att visa på riskhantering i första hand och på riskminimering i andra hand. Efter planeringsmötet börjar insamling av information. SAS miljöavdelning skickar ut blanketter till de avdelningar som berörs av den frivilliga miljöredovisningen. Informationen som insamlas sammanställs i november till en gemensam rapport.

SCA följer inga riktlinjer vid upprättandet av den frivilliga miljöredovisningen. De frivilliga miljöredovisningarna har lite olika innehåll från år till år. De riktlinjer som SCA ställer upp och använder sig av är att den frivilliga miljöredovisningen skall bestå av tre delar. En tredjedel består av "Resource Management System" (RMS), vilket är ett resursledningssystem utvecklat på SCA för insamling och sammanställning av miljödata samt resursanvändning. Nästa tredjedel består av en presentation av SCAs organisation och affärsområden. Den sista delen är olika från år till år. SCA har valt att ha med ovanstående delar med hänsyn till redovisningens målgrupper, vilka är kunder, anställda samt fondanalytiker.

Vid upprättandet av den frivilliga miljöredovisningen använder sig SKF sedan några år tillbaka av GRI riktlinjer. SKFs frivilliga miljöredovisning är en del av årsredovisningen för att visa marknaden att miljöarbetet är integrerat i den vanliga verksamheten.

### **Frivilliga miljöredovisningars kvalitativa egenskaper**

Krook från *Cerealia* anser att de viktigaste aspekterna att beakta vid upprättande av frivilliga miljöredovisningar är att det finns en definition på de uppgifter som presenteras i den samt att uppgifterna går att spåra. Vidare anser hon att det är viktigt att uppgifterna och hanteringen av dem verifieras genom granskning.

Nertun anser att en mycket viktig kvalitativ egenskap är jämförbarhet samt att det är viktigt att kunna presentera de förbättringar som SAS gjort från år till år. Vidare anser Nertun att det är av vikt att koppla samman miljöfrågorna med ekonomi och därmed öka förståelsen för miljöfrågornas ekonomiska betydelse. Därigenom kan den frivilliga miljöredovisningen göras begriplig.

Förutom att den frivilliga miljöredovisningen skall vara jämförbar och begriplig anser Isaksson från SCA att det är viktigt att den är konkret. Det finns några grundprinciper han anser vara viktiga och som alltid bör tas i beaktande och som bör besvaras i redovisningen. Dessa grundprinciper är exempelvis vilka åtagandet företaget tagit på sig och hur de blivit uppfyllda, om företaget har ett långsiktigt förhållningssätt, om företaget vidtar konkreta åtgärder för miljöarbetet, om företaget är organiserat för att hantera miljöfrågor samt om företaget använder uppföljningssystem som gör att effekten av investeringar i miljöområdet kan begripas. Isaksson anser att det är svårt att säga hur den perfekta frivilliga miljöredovisningen skall se ut och vilka kvalitativa egenskaper den bör anta. De nämnda grundprinciperna anser han dock vara mycket viktiga ur ett helhetsperspektiv samt för att redovisningen skall bli konkret och begriplig.

Persson anser att det förutom att den frivilliga miljöredovisningen är begriplig är viktigt att den är trovärdig. För att få redovisningen trovärdig har *SKF* anlitat revisionsbyrån Deloitte som extern granskare.

### **Allmänt accepterade riktlinjer**

Krook från *Cerealia* anser att hon inte är tillräckligt insatt i området för att kunna svara på denna fråga.

Nertun anser att GRI:s riktlinjer vinner alltmer allmän acceptans bland de företag som ger ut frivilliga miljöredovisningar. Deloitte's "Checklista för upprättande och utvärdering av frivilliga redovisningar med miljörelaterad, etisk och social information", som *SAS* till viss del utgår ifrån vid upprättandet av frivilliga miljöredovisningar har sitt ursprung i GRI. Nertun påtalar en undersökning där UNEP listat 50 av de bästa frivilliga miljöredovisningarna som givits ut under ett år. Enligt Nertun har 37 företag på den listan använt sig av just GRI:s riktlinjer vid upprättandet. Detta menar han visar på en framväxande allmän acceptans för GRI:s riktlinjer hos de multinationella företag som upprättar frivilliga miljöredovisningar. Han ser detta som en positiv utveckling och som det enda som kan skapa en jämförbarhet mellan de företag som ger ut frivilliga miljöredovisningar.

Isaksson från *SCA* anser att det idag inte finns allmänt accepterade riktlinjer för upprättande av frivilliga miljöredovisningar. Han anser att GRI:s riktlinjer inte blivit allmänt accepterade eftersom det finns ett avstånd mellan GRI och hur företag faktiskt arbetar. Han anser att det är mycket svårt att enas och upprätta allmängiltiga parametrar, då det till och med är svårt för företag inom samma bransch. Han ger exempel på skogsindustrin som har arbetat mycket med att ta fram ett antal parametrar, utan att hittills få till stånd en enhetlig form av frivillig miljöredovisning. Isaksson anser dock att det hade varit mycket bra att ha ett antal parametrar att förhålla sig till för att få de frivilliga miljöredovisningarna mer jämförbara.

Persson från *SKF* anser att de mest accepterade och tillämpade riktlinjerna är GRI.

### **4.1.2 Granskning**

#### **Avtal och revisorns relation till klienten**

Vid granskning av *Cerealias* frivilliga miljöredovisning skrivs ett granskningsavtal mellan revisionsbyrån och företaget. Vilka platser som skall granskas, vilka som skall intervjuas samt vilken uppföljning som skall göras ingår i avtalet. Företagets ledningsgrupp är alltid med då ett avtal sluts. Krook anser att kontakten mellan *Cerealia* och revisorn är god. Revisorn går igenom granskningsuppdraget och presenterar resultaten av den genomförda granskningen. Därutöver förekommer löpande kontakt under granskningens gång.

Vid granskning av *SAS* frivilliga miljöredovisning upprättas ett avtal med Deloitte. En skriftlig uppdragsbeskrivning upprättas, där det klargörs vad revisorerna skall granska och systemen som skall användas för inhämtning av data. Uppdragsbeskrivningen innehåller även en beskrivning av hur granskning av påståenden i de tekniska rapporter som ligger till grund för den text som redovisas i den frivilliga miljöredovisningen skall gå till.

Vid granskning av *SCAs* frivilliga miljöredovisning upprättas ett avtal mellan företaget och de revisorer som genomför granskningen. Då omfattningen av granskningen beslutas gemensamt mellan företaget och revisorn betyder det, enligt Isaksson, att revisorn inte behöver förklara vad granskningen innebär, då företagsrespondenten redan är medveten om det. Isaksson

upplever att relationen till revisorn som granskar den frivilliga miljöredovisningen är mycket bra. Under arbetets gång har de kontinuerlig kontakt.

Vid granskning av *SKFs* frivilliga miljöredovisning kommer företaget och revisorn överens om var gränssnittet skall gå för granskningens omfattning. Ett startmöte hålls därefter, där revisorerna klargör tillvägagångssättet vid granskningen. Denna process pågår under ett par månader. Därefter har de revisorerna och representanter från *SKF* regelbunden kontakt.

### **Granskningens genomförande**

Krook anser att revisorns uppgift vid granskning av *Cerealias* frivilliga miljöredovisning är att kontrollera att de uppgifter som lämnats i den frivilliga miljöredovisningen stämmer. Även de rutiner som tillämpas kontrolleras samt huruvida de reduceringar av miljöpåverkande utsläpp, som nämnts i den frivilliga miljöredovisningen, stämmer. Intervjuer sker med ledningsgruppen och samtliga uppgiftslämnare. Slutligen sker en avrapportering.

Nertun berättar att hela *SAS* verksamhet granskas av revisorerna och att det tas personlig kontakt med ansvariga personer. Därefter besöks de för året utvalda verksamheterna inom koncernen och de dokument som skall ingå i själva granskningsutlåtandet granskas. Granskningen avslutas med ett granskningsmöte och en skriftlig rapport med granskningsutlåtandet. Ledningen får även ta del av en större rapport där mer ingående information om revisorernas åsikter och eventuella förslag till förbättringar ges. Har anmärkningar gjorts kontrollerar revisorerna att de åtgärdats vid granskningen nästkommande år.

I september varje år har *SCA* ett möte med revisorn. Då ges kommentarer och förslag inför den frivilliga miljöredovisningen. I december följer ett startmöte för granskningen. I och med att själva granskningen pågår under hela januari och februari är kontakten intensivare under denna period. I slutet av februari undertecknar revisorn den frivilliga miljöredovisningen.

Enligt Persson är granskningen av *SKFs* frivilliga miljöredovisning ganska omfattande. Dels kontrollerar revisorerna hela *SKFs* verksamhet, dels åker de ut och gör stickprov på anläggningar. Dessutom detaljgranskas fem av företagets enheter. Enligt Persson granskar revisorerna även att all sifferexercis går till på ett korrekt sätt. De kontrollerar företagets bakgrundsdata, tittar var värdena kommer ifrån samt går tillbaka till källan och bedömer om informationen är relevant eller inte. Vidare kontrollerar revisorerna den text som finns i artiklarna. Enligt Persson granskas all data i den frivilliga miljöredovisningen på samma vis som data som förekommer i den ekonomiska redovisningen.

### **FARs förslag till rekommendation “Oberoende översiktlig granskning av frivillig separat hållbarhetsredovisning”**

FARs förslag till rekommendation har behandlats i *Cerealias* miljöstyrningsgrupp samt på temadagar. Krook har dock inte närmare hunnit sätta sig in i FARs förslag till rekommendation.

Nertun anser att FARs förslag till rekommendation är den rätta vägen att gå. Han anser att Deloitte, som *SAS* anlitar för granskning av den frivilliga miljöredovisningen, är en av de pådrivande krafterna för utvecklingen av FARs förslag till rekommendation. Därför menar han att införandet av FARs förslag till rekommendation inte inneburit någon förändring av granskningen av *SAS* frivilliga miljöredovisning.

Isaksson är medveten om att revisorerna vid granskningen av SCAs frivilliga miljöredovisning har utgått ifrån FARs förslag till rekommendation. Han vet dock inte vad förslaget till rekommendation innehåller eller innebär. Isaksson upplever att de revisorer som granskat SCAs frivilliga miljöredovisning arbetat på likartat sätt även innan FARs förslag till rekommendation gavs ut och har därmed inte märkt någon förändring.

Persson från *SKF* påpekar att han inte är insatt i det aktuella dokumentet, men menar att han inte sett någon förändring av granskningen av den frivilliga miljöredovisningen i och med införandet av FARs förslag till rekommendation.

#### **4.1.3 Krav på revisorn**

##### **Revisor som rådgivare vid upprättandet**

*Cerealia* använder endast KPMG som granskare av den frivilliga miljöredovisningen. De anlitar således inte revisorer för upprättande av frivilliga miljöredovisningar. Efter genomförd granskning ger dock revisorerna positiv och negativ kritik. Den negativa kritiken följs upp vid nästa granskning.

SAS anlitar Deloitte både för rådgivande tjänster vid upprättandet av den frivilliga miljöredovisningen samt för granskning av den. Nertun ser inget problem med dubbla roller i samband med rådgivning och granskning av frivilliga miljöredovisningar. Han menar att SAS på ett liknande sätt anlitar Deloitte för rådgivning vid upprättandet av den ekonomiska redovisningen i exempelvis skattefrågor och bolagsrådgivning. Han påpekar att det är olika avdelningar inom revisionsbyråerna som utför rådgivning respektive granskning samt att revisionsbyråerna har metoder för att skilja mellan uppdragen och inte samarbetar med varandra.

SCA tar inte hjälp av Deloitte vid upprättandet av frivilliga miljöredovisningar, vilket delvis beror på att SCA verkar inom en komplicerad och komplex bransch vilket, enligt Isaksson, gör det svårt för konsulter att hjälpa till.

*SKF* använder inte Deloitte som rådgivare vid upprättandet av den frivilliga miljöredovisningen.

##### **God revisionssed**

KPMG definierar god revisionssed för *Cerealias* miljöstyrningsgrupp vid det möte där granskningsuppdraget går igenom.

Nertun från SAS har inte givit något svar på denna fråga.

Isaksson från SCA anser att god revisionssed inom området frivilliga miljöredovisningar är att revisorerna är oberoende samt att de genomför en trovärdig granskning.

Persson anser att god revisionssed definieras på startmötet, där representanter från *SKF* och de revisorer som skall genomföra granskningen medverkar. Han anser att god revisionssed innefattar att en revisor skall uppträda på ett korrekt sätt och granska det som skall granskas. Revisorerna skall dessutom hålla sig inom det aktuella området och inte "flyta iväg", för att motparten skall få en god förståelse.

##### **Revisorers kunskap, erfarenhet och insikt i miljöfrågor**

Krook från *Cerealia* anser att tillräcklig insikt och erfarenhet för att granska frivilliga miljöredovisningar är att granskaren innehar kunskap om det företag som granskas. När det gäller frivilliga miljöredovisningar i Sverige bör även god kunskap kring miljöbalken och de 15 nationella miljömålen innehas. Vid utvärdering av granskningsuppdraget ingår bedömning av revisorns tillräckliga insikt och erfarenhet för att granska den frivilliga miljöredovisningen. Krook anser att miljörelaterad kunskap är en färskvara. Hon menar att inom *Cerealias* revisionsbyrå ökar kunskapen om miljörelaterade frågor hela tiden. Hon anser att tillräcklig miljökunskap finns inom den revisionsgrupp som genomför granskningen av *Cerealias* frivilliga miljöredovisning

*SAS* revisionsbyrå har tidigare haft en expert anställd med kunskap om miljöfrågor inom flyg och resebranschen. Experten är numera pensionerad men bistår fortfarande *SAS* och *Deloitte* i visst utbildningssyfte och har bidragit med viktig kunskap för att upprätta och granska *SAS* frivilliga miljöredovisning. Nertun menar att auktoriserade och godkända revisorer genom sin utbildning innehar den kunskap som krävs för att granska frivilliga miljöredovisningar. Han menar att granskning av ekonomisk redovisning och granskning av frivilliga miljöredovisningar har likheter och anser därför att utbildningen kan vara densamma.

Isaksson från *SCA* anger att ekonomiska revisorer och miljöutbildade revisorer arbetar tillsammans vid granskningen. Han vet dock inte vilken kompetens revisorerna har inom miljöområdet.

Persson från *SKF* anser att en revisor som granskar en frivillig miljöredovisning måste känna till vad det finns för olika former av redovisningar. De måste läsa in sig på ett antal frivilliga miljöredovisningar och därigenom få sakkunskap inom området, så att de inte enbart är fokuserade på det ekonomiska området. De som granskar en frivillig miljöredovisning måste inneha kunskaper om hela "hållbarhetspektrat" samt förstå den information som ges ut. Persson berättar att *Deloitte* utbildar sina revisorer inom miljöområdet.

### **Val av revisor**

Som granskare av den frivilliga miljöredovisningen valde *Cerealia* den revisionsbyrå som även genomför granskning av företagets ekonomiska redovisning. Det beror på att *Cerealia* är mycket nöjda med det granskningsarbete *KPMG* utför vid den ekonomiska revisionen. Dessutom anser de att det var en fördel att ha ett långvarigt samarbete med en revisionsbyrå, då detta leder fram till många bra förslag om hur företaget ständigt kan förbättras.

*SAS* val av revisor grundas på att de arbetat en längre tid med *Deloitte* vid granskning av den ekonomiska redovisningen. Nertun anger att det är positivt att revisionsbyrån känner koncernens verksamhet väl.

*SCA* anlitar inte samma revisionsbyrå för den ekonomiska redovisningen, som för granskningen av den frivilliga miljöredovisningen. Att *Deloitte* valdes beror på att *SCA* ansåg att de verkade kunniga inom miljöområdet. *SCA* ansåg dessutom att *Deloitte* verkade ha ett företagsperspektiv.

*SKF* låter *Deloitte* granska den frivilliga miljöredovisningen eftersom de länge anlitat dem och har ett bra samarbete vid granskning av den ekonomiska redovisningen.

#### **4.1.4 Sammanfattning av företagsrespondenternas svar**

Samtliga företagsrespondenter anger att de huvudsakligen ger ut en frivillig miljöredovisning för att skapa en bättre kommunikation om företagets miljöarbete med externa intressenter. Samtliga företag använder sig dock av olika riktlinjer vid upprättande av de frivilliga miljöredovisningarna. Företagsrespondenterna anger också olika svar beträffande vilka kvalitativa egenskaper en frivillig miljöredovisning skall anta. Svaren skiljer sig också åt huruvida det finns allmänt accepterade riktlinjer för upprättande av frivilliga miljöredovisningar.

Samtliga företag upprättar ett avtal med revisionsbyrån gällande granskningen, med revisionsbyrån. Tre av fyra företagsrespondenter anser att det skulle vara positivt med en obligatorisk extern granskning av frivilliga miljöredovisningar. Alla respondenter är inte insatta i FARs förslag till rekommendation.

Endast ett företag anlitar revisorer för både upprättande och granskning av den frivilliga miljöredovisningen. Svaren skiljer sig åt i frågan om vad god revisionsred är. Vad gäller revisorernas miljökunskap anser två av respondenterna att det är viktigt att miljökunskap innehas. En respondent anser dock att revisorns kompetens är tillräcklig för att även granska frivilliga miljöredovisningar. Endast ett företag har valt revisionsbyrå för granskning av den frivilliga miljöredovisningen utifrån revisionsbyråns kompetens inom miljöområdet.

## **4.2 Revisorsrespondenternas svar**

### **4.2.1 Upprättande**

#### **Frivilliga miljöredovisningars kvalitativa egenskaper**

Werneman från *Deloitte* anser att det är viktigt att frivilliga miljöredovisningar är jämförbara. Det är även viktigt att de är fullständiga, vilket betyder att företaget presenterar allt som borde finnas med. Vid granskningen kontrollerar revisorerna presentationen av information, på den frivilliga miljöredovisningens jämförbarhet samt på bokföring och presentation av siffervärden. De kontrollerar dessutom att den information som givits ut är fullständig, varvid väsentlighet är en giltighetsstyrande faktor. Skulle inte informationens väsentlighet beaktas, anser Werneman att det skulle vara svårt att granska den frivilliga miljöredovisningen, då redovisningen skulle kunna bli alltför omfattande. Tanken är, enligt Werneman, att bolagen ska ge en bra bild av sin miljöpåverkan. Vid analys av denna är inte revisorers kompetens tillräcklig, utan expertis måste konsulteras. Vad gäller fullständighet i övrigt, intervjuar revisorerna exempelvis jurister på företaget. Frågorna handlar bland annat om huruvida det finns miljörelaterade skulder. Detta liknar ekonomisk revision, då revisorn alltid införskaffar ett uttalande om de skulder som kan finnas. I många fall tar revisorn del av den informationsinsamling som företaget själva gör. I normalfallet finns en intern koncernrapportering, som revisorn tar del av. Det läggs ett ansvar på de ansvariga för de olika bolagen inom koncernen att försäkra att informationsgivningen är korrekt.

Den kvalitativa aspekt som Flening från *Ernst & Young* anser bör ligga till grund för upprättande av frivilliga miljöredovisningar är intressentdialogen. Upprättaren av den frivilliga miljöredovisningen bör fråga sig vilka intressenter de vänder sig till samt vilken information som är väsentlig för just dessa intressenter.

Hessler från *KPMG* anser att en av de viktigaste kvalitativa aspekterna för frivilliga miljöredovisningar är att företaget utgår från allmänt accepterade riktlinjer, som exempelvis GRI, vid upprättandet. Hon anser även att trovärdighet är en viktig kvalitativ aspekt. Trovärdighet erhålles, anser hon, genom en oberoende extern granskning av frivilliga miljöredovisningar. Innehållsmässigt anser Hessler att det är viktigt att företaget har med de betydande miljöaspekterna samt målsättningarna för dem i den frivilliga miljöredovisningen. De betydande miljöaspekterna bör mätas på ett konstruktivt och tydligt sätt och finnas i tydliga diagram. Det är viktigt att den frivilliga miljöredovisningen visar hur miljöarbetet har systematiserats och strukturerats samt att företaget har målsättningar för miljöaspekterna och följer upp dem. Det bör även beskrivas hur företagets miljöarbete är integrerat med den övriga verksamheten. Den frivilliga miljöredovisningen bör även visa hur miljöorganisationen i företaget ser ut.

Flock Åhlander från *Öhrlings PricewaterhouseCoopers* menar att jämförbarhet, validitet och relevans är kvalitativa egenskaper som en frivillig miljöredovisning måste uppfylla även om inga allmänt accepterade riktlinjer finns. Hon menar dock att det är svårt, då det inte finns allmänt accepterade riktlinjer inom området, som det finns inom ekonomisk redovisning. Flock Åhlander anser även att de kvalitativa aspekter som finns med i FARs samlingsvolym bör följas.

#### **Allmänt accepterade riktlinjer**

Werneman från *Deloitte* anser att det inte finns allmänt accepterade riktlinjer för upprättande av frivilliga miljöredovisningar. Hon menar dock att det inte försvårar hennes granskning, vilket beror på att hon vet vilka riktlinjer som används i de företag hon arbetar med. Werneman anser att det inte bör finnas bestämda lagstadgade riktlinjer, då det skulle försvåra för bolagen att göra en bra redovisning samt leda till att den skulle bli för statisk. I dagsläget kan företag fokusera på det de anser viktigt. Werneman är orolig för att om det infördes alltför tydliga lagregler, skulle det leda till att företag skulle behöva presentera information som inte är väsentlig för företaget enbart för att lyda en lag. Vidare tror hon att det skulle vara svårt att få en allmän acceptans i företag för alltför likartade regler. Werneman ser gärna att det tas fram gemensamma riktlinjer för olika branscher, men tror inte att lagvägen är den rätta. Det viktigaste, anser hon, är att ett företag skall gå att jämföra med sig själv.

Flening från *Ernst & Young* anser att det inte finns allmänt accepterade riktlinjer för upprättande av frivilliga miljöredovisningar. Hon menar att alla "talar" om GRI, men att det i verkligheten finns en stor variation av riktlinjer.

Hessler anser att GRIs riktlinjer är allmänt accepterade riktlinjer för upprättande av frivilliga miljöredovisningar. Hon anser att dessa riktlinjer är mycket bra och det är också de riktlinjer *KPMG* använder sig av. Hessler menar att de företag som har internationella kontakter i stor utsträckning arbetar utifrån GRIs riktlinjer.

Enligt Flock Åhlander från *Öhrlings PricewaterhouseCoopers* är GRI de riktlinjer som är vanligast att använda vid upprättande av frivilliga miljöredovisningar. Hon pekar på att om ett företag anger att de följer GRIs riktlinjer är revisorns roll att granska att företaget följer dessa. Flock Åhlander anser att det inte finns många andra allmänt accepterade riktlinjer. Hon anser att avsaknaden av allmänt accepterade riktlinjer kan försvåra upprättandet och jämförelsen mellan bolag, men att det inte försvårar granskningen, då den alltid måste följa de riktlinjer som finns för ekonomisk revision.



## 4.2.2 Granskning

### **Avtal och revisorns relation till klienten**

Under planeringsmötet med uppdragsgivaren går revisorer från *Deloitte* och representanter från företaget igenom vad företaget vill att revisorerna skall göra. Därefter skrivs en så kallad uppdragsbekräftelse, där det definieras vad företaget vill ha gjort. Vanligtvis innehåller det information om planerad insats, ansats, tidsrymd och i förekommande fall arvoden. Werneman poängterar att den frivilliga miljöredovisningen är en frivillig redovisning, vilket gör att det är upp till uppdragsgivaren att definiera vad granskningen skall innebära. Detta skiljer sig från granskning av ekonomisk redovisningen, där revisorerna granskar det som står i lagen.

Werneman anser att det varierar mellan olika företag om klienterna förstår eller inte förstår vad granskningen av den frivilliga miljöredovisningen innebär. Att det varierar beror på att olika företag har olika erfarenhet av vad revisorerna granskar. Hon menar att många av de stora bolagen ofta har en väl fungerande miljöfunktion, vilket gör att de har större kunskap om hur den slutliga redovisningen kommer att bli. De stora företagen vet även i större utsträckning vilken revisorns roll är. Werneman upplever det dock som att företagsrespondenterna oftast förstår vad revisorn granskar. En revisor är van vid att träffa personer som blir granskade och förklarar alltid, enligt Werneman, vad de är ute efter. Hon anser vidare att relationen till de företag där granskning av frivilliga miljöredovisningar utförs är bra.

På *Ernst & Young* upprättas ett avtal med det företag som granskas. Avtalen är inte offentliga. I avtalet ges en förklaring till granskningens omfattning, genomförande och sammanställning, så att klienten skall veta vad som överenskommit. Flening anser att klienterna förstår vad som granskas, då avtalen som upprättas gemensamt av parterna är tydliga. Hon anser vidare att granskningen uppfyller det klienten förväntar sig, då de i avtalet kommer överens om vad som skall göras. Hon menar dessutom att relationen till klienterna är bra. Vid fel eller missförstånd löses detta inom granskningsavtalets ram.

För samtliga uppdrag inom *KPMG* finns det ett skrivet avtal i form av ett uppdragsbrev som skall godkännas och undertecknas av båda parter. Avtalet beskriver och reglerar uppdraget samt beskriver vad syftet med uppdraget är. Det förklarar också alla aktiviteter som skall genomföras samt kommersiella villkor. Revisorn förklarar också muntligt för klienten omfattning, genomförande och avrapportering av granskningen enligt avtalet. Det är viktigt att definiera mycket tydligt vad uppdraget innebär, så att klienten inte förväntar sig mer än vad de kommer att utföra.

Hessler bedömer att klienterna förstår vad som ingår i granskningen. Hon menar att med en tydlig beskrivning av uppdraget samt en god kommunikation och avstämning med klienten uppnås samförstånd avseende granskningsuppdraget. Vidare bedömer Hessler att *KPMG* gör vad klienten förväntar sig och ibland till och med mer än vad klienten förväntar sig. Hon upplever att relationen till klienterna i de flesta fall är öppen och positiv och menar att *KPMG* i stor utsträckning påverkar om relationen fungerar eller inte.

Flock Åhlander från *Öhrlings PricewaterhouseCoopers* redogör för att ett avtal alltid upprättas med klienten. Hon påpekar att klienten inte kan önska vad som skall stå i ett sådant avtal då granskningen måste genomföras enligt riktlinjerna, men att de ändå kan komma fram till olika formuleringar. Revisionsbyrån förklarar för klienten omfattning, genomförande och

sammanställning av granskningen. Företagen får då bland annat veta vilka revisorerna skall träffa.

Flock Åhlander anser att det kan vara mycket olika från företag till företag om klienten förstår vad revisionsbyrån skall utföra. Hon redogör för att Öhrlings PricewaterhouseCoopers har en mycket nära relation till klienterna och att det i planerings- och informationsfasen bland annat ingår att berätta vad revisorerna skall göra, vilka veckor de kommer att vara ute på företaget och var de kommer att vara. Hon tror att det finns ett "förväntningsgap både inom ekonomisk redovisning och inom frivillig miljöredovisning". När företagsrespondenten och revisorn träffas är det därför viktigt att allt klargörs, så att ett förväntningsgap kan undvikas.

### **Granskningens genomförande**

Granskningsprocessen för de frivilliga miljöredovisningarna inleds på *Deloitte* i normalfallet någon gång under hösten. *Deloitte* har först ett planeringsmöte och därefter ett riskmöte följt av ytterligare ett planeringsmöte. Att processen startar med ett planeringsmöte gör att revisorerna innan riskmötet kan rikta in sig på "rätt saker" och planera vilka aktiviteter som bör ske under granskningen. Vid riskmötet utförs en riskanalys. Revisorerna träffar representanter från företagsledningen och går igenom de risker företaget definierat. Det är inte enbart risker inom företaget som behandlas, även externa risker analyseras, som exempelvis vad som kommer att hända med olika miljöregler i framtiden. Efter riskanalysen görs mer detaljerade planer tillsammans med den ansvarige från företaget som skall granskas. Revisorerna utgår från kriteriet väsentlighet sett ur en miljösynvinkel samt områdets riskstatus. Hur arbetet läggs upp är uppdragsrelaterat och förändras från år till år. Det sätt en granskning av frivilliga miljöredovisningar byggs upp på är mycket likt en ekonomisk revision. Skillnaden är framförallt att det inte finns lagregler inom området granskning av frivilliga miljöredovisningar.

Själva granskningen utgår från en granskningsplan. En av de uppgifter som skall granskas av revisorerna är de kvantitativa fakta som givits ut, vilket innebär att siffervärdena i redovisningen måste kunna verifieras och underbyggas. Den del som Werneman anser är lite svårare att granska, men som är mycket viktig, är den kvalitativa delen av den frivilliga miljöredovisningen. Revisorn försöker då värdera de uttalanden som företagsrespondenterna givit. Under granskningen görs även besök på företagen där revisorerna ser över hur företaget arbetar, om de känner till instruktionerna samt om arbetet sker på rätt sätt. Det som händer i verksamheten påverkar granskningen, vilket gör att granskningen, enligt Werneman, aldrig utförs på samma sätt från år till år. Kriterierna väsentlighet och risk är dock alltid grundläggande inom all revision.

Grunden till *Ernst & Youngs* granskning av frivilliga miljöredovisningar är en övergripande revisionsplan.

*KPMG* använder sig av en revisionsplan vid granskning av frivilliga miljöredovisningar, liknande den revisionsplan som används vid lagstadgad revision. I revisionsplanen återfinns hela planeringen av revisionen, vilka som skall ingå i teamet, hur de skall gå tillväga och vilka aktiviteter som skall ske. Hessler ser ingen skillnad i revisionsplanen om det är en lagstadgad revision eller en granskning av en frivillig miljöredovisning, arbetsgången skall vara densamma.

Efter ett inledande möte och godkänt avtal klargör *KPMG* vilka personer på företaget som skall intervjuas och uppdraget konkretiseras. Ibland får revisorerna hjälp av motparten att boka intervjuer. Därefter är revisorerna ute på företaget och granskar. Efter ungefär halva

tiden har de en avstämning med företagsrepresentanterna då revisorerna stämmer av hur långt de kommit, vad de kommit fram till och hur de skall gå vidare. De stämmer även av med klienten om de anser att de behöver intervjua någon ytterligare för att få en mer nyanserad bild. Därefter genomför revisorerna avrapporteringen.

Vid granskning av frivilliga miljöredovisningar på *Öhrlings PricewaterhouseCoopers* genomförs först en riskanalys. Personer på managementnivå i det granskade företaget intervjuas och lagar och riktlinjer går igenom. Om företaget exempelvis anger att de har upprättat sin frivilliga miljöredovisning efter GRIs riktlinjer, kontrollerar revisionsbyrån att företaget följer GRI.

Själva granskningen startar med en planeringsfas där information samlas in. Informationen kommer bland annat från att revisorerna talar med representanter från företaget, tar reda på hur revisionsplanen skall se ut, tar fram säkerhet och risker, bestämmer var platsbesök och stickprov skall göras, vad som är viktigast och var den största risken för fel föreligger. Flock Åhlander anser att om revisionen skall göras ordentligt skall även en granskning av den interna kontrollen göras, liknande den som görs vid ekonomisk revision. Vid den interna kontrollen är revisorn bland annat ute och gör platsbesök. Intervjuer med nyckelpersoner genomförs och stickprov görs för att kontrollera att det som skrivs i den frivilliga miljöredovisningen är sant. Redan där, menar Flock Åhlander, kan revisorerna komma med rekommendationer på grund av svagheter som stöts på. Det skall finnas underlag för allt. Även en granskning av att hela den frivilliga miljöredovisningen är enhetlig görs så samt av att fakta inte motsäger varandra. Slutligen görs en avrapportering och en granskningsberättelse upprättas.

### **Granskningsberättelsen**

Enligt Werneman från *Deloitte* upprättas en granskningsberättelse i enlighet med FARs riktlinjer. Innan en granskningsberättelse kan undertecknas måste godkännande komma från en inom byrån utsedd "riskpartner" som kvalitetsgranskar och godkänner insatsen. Han eller hon måste vara annan än undertecknande revisor.

Flening från *Ernst & Young* har inte lämnat något svar på denna fråga.

*KPMG* följer FARs förslag till rekommendation och lämnar, i enlighet med denna, en separat granskningsberättelse i slutet av utförd revision.

Flock Åhlander anger att *Öhrlings PricewaterhouseCoopers* upprättar en granskningsberättelse vid revision av frivilliga miljöredovisningar. Hon menar att granskningsberättelsen kan vara på "olika nivåer", beroende på vad revisorn kommer överens om med företaget. Hon tror att det i dagsläget är svårt att göra en revisionsberättelse på samma "nivå" som en ekonomisk redovisning, vilket beror på att det inte finns samma tydliga rekommendationer som för ekonomisk redovisning. Hon anser att det är ett problem att det inte finns någon enhetlighet i redovisningssituationer, eftersom det då subjektiva värderingar kan styra vilka miljöaspekter som skall lyftas fram.

### **Dokumentation**

Dokumentationen som *Deloitte* utför vid granskning av frivilliga miljöredovisningar följer i stort RS 230 respektive RS 500, det vill säga ändamålsenlig dokumentation som stödjer det uttalande som görs. Det innebär att processen och vilka revisionsinsatser som har skett skall kunna begripas via dokumentationen. Exempel på dokumentation är planeringsdokument,

genomgång av rapportinstruktioner, dokumentation av genomgång av system och rutiner, intervjudokumentation samt verifikationsmaterial för att stödja siffervärdematerial.

På *Ernst & Young* är kraven på dokumentation desamma vid granskning av frivilliga miljöredovisningar som vid granskning av ekonomiska redovisningar. Då *Ernst & Young* är en auktoriserad revisionsbyrå som följer lagen sker, enligt Flening, dokumentation vid all granskning av frivilliga miljöredovisningar.

På *KPMG* dokumenteras granskningen i en granskningsrapport och en insamling sker av bestyrkande dokumentation. Revisorerna dokumenterar alla intervjuer och tar del av för uppdraget väsentlig dokumentation hos klienten. De måste då värdera vad som är väsentligt och hänvisa till bilagor, vilket är externa dataunderlag som bestyrker siffervärdena i den frivilliga miljöredovisningen. Kravet är att på något sätt ha ett sammanfattande arbetspapper där granskningen och resultatet av granskningen beskrivs, slutsatser dras och hänvisningar till bilagor där data verifieras finns. Hessler påpekar att dokumentationen fungerar på samma sätt som vid lagstadgad revision.

Allt som genomförs under granskningen av frivilliga miljöredovisningar dokumenteras på *Öhrlings PricewaterhouseCoopers*. Det kan exempelvis vara möten, stickprov, vad som har givit resultat, vilka personer revisorerna har mött, vilka frågor som ställts samt vilken agenda revisorerna haft. Syftet med dokumentationen är att granskningen skall kunna göras om på nytt och ge samma resultat. Revisorn behöver inte ta kopior på alla underlag, men skall tydligt dokumentera var dokumenten finns hos klienten.

#### **FARs förslag till rekommendation “Oberoende översiktlig granskning av frivillig separat hållbarhetsredovisning”**

Werneman menar att den skillnad hon har märkt sedan FARs förslag till rekommendation gavs ut är att formuleringen av granskningsberättelsen känns mer standardiserad. Hon poängterar att det dock är viktigt att känna till att *Deloitte* inte själva “hittat på” de riktlinjer de dessförinnan arbetat utefter. De utgick då från IFACs internationella riktlinjer för hur granskningen skall genomföras. Werneman anser att det är mycket positivt att *Deloitte* genom FARs uttalande har fått en bekräftelse på att det sätt de arbetar efter är rätt.

Flening menar att FARs förslag till rekommendation är en kodifiering av hur *Ernst & Young* redan arbetar med aktuella frågor.

Hessler anser att FARs förslag till rekommendation styrt upp och formaliserat granskningen. För *KPMG*, som varit med och arbetat fram rekommendationen, är det ingen större skillnad i arbetssättet avseende genomförandet av granskningen före och efter förslaget till rekommendation gavs ut.

Vid granskning av frivilliga miljöredovisningar använder *Öhrlings PricewaterhouseCoopers* FARs förslag till rekommendation samt ISA. ISA ligger alltid som grund till den granskning som genomförs av revisionsbyrån. Flock Åhlander anser inte att det är någon skillnad på granskningsgenomförandet före och efter FARs förslag till rekommendation. Det har i och med FARs förslag på rekommendation blivit tydligare riktlinjer för företag att stödja de frivilliga miljöredovisningarna på. Det har även blivit lättare att argumentera då det nu finns ett dokument att hänvisa till.

### 4.2.3 Krav på revisorn

#### Revisorn som rådgivare vid upprättandet

Under upprättandet av den frivilliga miljöredovisningen kan *Deloitte* vara med och ge "input" på områden som är aktuella, vilket enligt Werneman, är precis som vid ekonomisk redovisning. *Deloitte* får till en viss gräns ge råd om vad företaget skall tänka på samt om vad som är viktigt och hur de skall resonera. Det finns ingenting som hindrar dem som arbetar på rådgivningsavdelningen hos *Deloitte* att ingå som granskare i ett revisionsteam. Vid dessa tillfällen arbetar de primärt som granskare. Hos vissa bolag granskar de enbart och i sin granskande roll får de självklart svara på frågor som bolaget ställer, men de har ingen rådgivande roll i den granskningsprocessen. Hon påpekar att de rådgivande revisorerna inte utför konsultation som är förbjuden. Werneman är medveten om att det varit kritik i pressen om huruvida revisorer är oberoende eller inte. Hon förklarar att hon som auktoriserad revisor måste vara oberoende, vilket regleras i FARs riktlinjer. Revisorerna på *Deloitte* har upprättat en analysmetod enligt FARs riktlinjer, där de redogör för varför de bedömer att de är oberoende. All information finns utifall revisorsnämnden skulle vilja kontrollera revisorernas oberoende. De utgår ifrån att mottagaren förstår att de är oberoende och därför behöver det inte påpekas i en ekonomisk revisionsberättelse eller en granskningsberättelse för frivilliga miljöredovisningar.

Flening anser att rådgivning inte kan ges till kunder som också vill få den frivilliga miljöredovisningen granskad av *Ernst & Young*. Om rådgivning först ges och därefter granskning utförs av samma redovisning innebär det, menar hon, att revisorn granskar vad han eller hon själv rekommenderat kunden, vilket skulle strida mot revisorns oberoende och innebära en jävsituation. Hon påpekar dock att synpunkter kan ges på innehåll, data samt utformning som måste korrigeras för att redovisningen skall kunna accepteras.

På *KPMG* är det mycket viktigt att skilja på rådgivningsuppdrag och granskningsuppdrag. Då revisorerna utför revision gör de enbart iakttagelser och ger förslag till förbättringar utifrån dessa. De har då en granskande och inte en rådgivande roll. Revisorerna kan ta ett uppdrag där de har en rådgivande roll och hjälper till att utveckla en frivillig miljöredovisning utifrån de riktlinjer som finns. Då detta är fallet kan de inte granska redovisningen, eftersom de inte kan granska sig själva. *KPMG* ger rekommendationer avseende förbättringar vid granskning av den frivilliga miljöredovisningen precis som vid lagstadgad revision. Hessler påpekar att oberoende frågan är viktig för *KPMG*. *KPMG* tar olika uppdrag och ser var de kan tillföra mest, på revisions eller rådgivningssidan och väljer utifrån det vilken roll de skall ta. De kan från att ha granskat ett företag övergå till att utföra rådgivning, men aldrig tvärtom på grund av kravet på oberoende.

Hessler menar att kombinationen av att både erbjuda rådgivning vid upprättande och granskning av frivilliga miljöredovisningar är "förkastligt ur oberoendesynpunkt". Både den frivilliga miljöredovisningens trovärdighet och förtroendet för revisorerna påverkas negativt. En revisor kan inte utveckla något som han eller hon sedan skall granska. Det är enligt Hessler motsvarande vid lagstadgad revision, "det går inte att utföra grundbokföring och därefter revidera den".

*Öhrlings PricewaterhouseCoopers* ger inte rådgivning vid själva upprättandet av frivilliga miljöredovisningar om de samtidigt har i uppdrag att granska dessa. Däremot visar de på vad företagen kan göra, vilket blir mer som en rekommendation. Flock Åhlander menar att en revisor inte kan granska sig själv, vilket skulle bli fallet om de verkade som både rådgivare

vid upprättandet och granskare av frivilliga miljöredovisningar. Detta på grund av det krav som finns på att revisorer skall vara oberoende. Revisorn kan dock alltid visa företaget exempel på hur andra företag har ställt upp sin frivilliga miljöredovisning. Exempel på rådgivning kan vara att revisionsbyrån anser att företaget bör införa en rutin som stärker upp alla kontroller och föreslår detta för klienten. Denna form av rådgivning kan även ges vid granskning av ekonomisk information. Det är olika om klienten följer de råd som ges eller inte. Flock Åhlander påpekar att det är viktigt att revisorerna är mycket noga med att se till att oberoendet inte ifrågasätts.

### **God revisionsred**

Werneman från *Deloitte* anser att god revisionsred vid granskning av frivilliga miljöredovisningar är att revisorn gör ett seriöst jobb och skriver på granskningsberättelsen med ett gott samvete. Revisorn skall titta på de väsentliga bitarna i den frivilliga miljöredovisningen och känna att han eller hon verkligen står för det som sagts. God revisionsred är även att följa den vägledning som finns inom området samt att ta till sig de bitar som är relevanta.

Flening från *Ernst & Young* anser att god revisionsred avser att RS följs. Hon menar vidare att god red vid granskning av frivilliga miljöredovisningar innebär att revisorn tydligt förklarar vilket arbete som utförts samt talar om vilka avgränsningar som gjorts.

Hessler från *KPMG* anser att god revisionsred inom frivillig miljöredovisning är att revisorn skall följa FARs förslag till rekommendation, vilket bland annat innebär att verifiera data och information mot underlag samt dokumentera granskningen. Vidare är det viktigt att inhämta bestyrkande dokumentation.

God revisionsred vid granskning av frivilliga miljöredovisningar anser Flock Åhlander från *Öhrlings PricewaterhouseCoopers*, är att revisorn följer befintliga revisionsstadgar, vilka är samma för den frivilliga miljöredovisningen som för den ekonomiska redovisningen.

### **Revisorerers kunskap, erfarenhet och insikt i miljöfrågor**

Werneman från *Deloitte* har högskoleutbildning inom miljö. Hon har skrivit magisteruppsats om miljöledning i mindre företag. Hon uppskattar att hon arbetat med miljörelaterade frågor i cirka tio år.

Werneman anser att tillräcklig erfarenhet och kunskap för att granska en frivillig miljöredovisning beror på situationen. Om inte revisorsteamet innehar kompetens nog att förstå informationen måste de, vilket även står i RS, anlita experter. Det kan exempelvis vara miljöjurister eller mer teknisk kompetens som behöver tas in. Werneman menar att det är ganska typiskt på en revisionsbyrå att det kommer och går konsulter. Behoven är inte desamma från år till år utan förändras. Det är viktigt att revisorn är vaken för vad han eller hon klarar av.

De som granskar frivilliga miljöredovisningar på *Deloitte* arbetar främst i revisionsbyråns expertgrupp inom miljö. Således är det främst revisorns kompetens som *Deloitte* utgår från när de tillsätter de revisorer som skall granska frivilliga miljöredovisningar. *Deloitte*s policy är att auktoriserade revisorer skall användas vid granskning av frivilliga miljöredovisningar. Dessutom skall det i teamet ingå minst en partner. Hur många och vilka som deltar vid granskningen, förutom den auktoriserade revisorn, beror på behovet. När ett uppdrag har

utförts i ett antal år, blir det samma typ av material som skall granskas, vilket innebär att en kompetensöverföring sker.

För att inhämta kunskap inom miljöområdet har expertgruppen på Deloitte ett utbyte med marknaden genom olika typer av seminarier. Revisorerna får även läsa in sig på ämnet genom exempelvis aktuella artiklar. Dessutom tar de del av externutbildningar i exempelvis miljörevision och miljöjuridik.

Flening från *Ernst & Young* har utbildning inom miljö bestående av bland annat en kurs i miljölagstiftning. I tio år har hon arbetat med miljörelaterade uppgifter. Hon anger att enbart revisorer med klar kompetens och erfarenhet tillsätts för att granska frivilliga miljöredovisningar på Ernst & Young och att både anställda inom revisionsbyrån och externa underkonsulter används.

Internutbildning erbjuds för anställda på Ernst & Young som arbetar inom ett miljöledningssystem som de planerar att införa. Utbildning erbjuds även för kunder och studenter på begäran.

Hessler från *KPMG* har utbildning inom miljö bestående av diverse kurser i miljökunskap. Miljörelaterad arbetslivserfarenhet har hon från VA-verket där hon tog fram gröna nyckeltal för verksamheten. Sedan 1997 har hon arbetat med miljöuppdrag i varierande omfattning inom *KPMG*.

Hon anser att det internt inom *KPMG* finns olika kompetens inom miljöområdet. Kompetens finns exempelvis inom miljölagstiftning eller kunskap om miljöledningssystem och nyckeltal för att mäta och följa upp. Personer med olika kompetens sätts ihop till ett team inför varje uppdrag. Uppdragsteamerna sätts ihop efter den kompetens som efterfrågas av klienten. Uppdragen följer samma mall som den vid lagstadgad revision. De har alltid en kundansvarig, en uppdragsledare, en granskningsledare samt granskare med i teamen. Enligt Hessler har *KPMG* egentligen den kompetens som finns internt, men de kan ibland anlita t ex advokatbyråer som kan miljölagstiftning mycket bra.

*KPMG* erbjuder viss internutbildning inom miljörevision. Utöver internutbildning är medverkan i uppdrag ett sätt att ständigt utveckla kompetensen. *KPMG*s strategi är att rekrytera strategisk kompetens där kunskap redan finns och att revisorerna genom uppdragen utvecklas.

Flock Åhlander från *Öhrlings PricewaterhouseCoopers* har en utbildning inom miljö bestående av ett år miljörevision och miljöledning samt miljöekonomi på fortsättningsnivå. Flock Åhlander uppskattar att hon totalt sett arbetat med miljöfrågor i fyra år samt som ekonomisk revisor i fem år.

På *Öhrlings PricewaterhouseCoopers* arbetar revisorerna i team vid granskningen av frivilliga miljöredovisningar. Förutom en revisor finns i gruppen även ingenjörer, civilingenjörer med kemikompetens och personer med inriktning mot organisation. Vid behov kan de ta in en jurist, eller konsultera redovisningsspecialister. Flock Åhlander anser att det därmed finns en tillräcklig miljökompetens inom gruppen. Ibland kan de även ta hjälp utifrån, vid exempelvis provtagning i samband med försäljning och köp av fastigheter.

Det är dock inte bara miljökompetensen som är viktig. Revisorn måste dessutom ha insikt i och erfarenhet av företaget. Det är, enligt Flock Åhlander, inte så många revisorer som har både ekonomisk kompetens och miljökompetens. Hon tror att det kommer att behövas fler revisorer med dubbel kompetens i framtiden, särskilt om redovisning av miljöinformation i årsredovisningen blir lagstadgad. Hon tycker inte att revisionen skall utföras av miljökonsulter från konsultbyråer. Detta beror bland annat på att de inte innehar den ekonomiska kompetens som också kan behövas. Hon anser vidare att det inom högskolornas och universitetens ekonomiutbildningar ska ingå lektioner om hållbar utveckling. På Öhrlings PricewaterhouseCoopers är det ofta en expert inom miljöområdet samt en revisor som skriver under den frivilliga miljöredovisningen. Öhrlings PricewaterhouseCoopers tillhandahåller för tillfället ingen allmän intern utbildning inom miljöområdet. Dock genomförs utbildning vid behov.

#### **4.2.4 Sammanfattning av revisorsrespondenternas svar**

Revisorsrespondenterna uppger skilda svar på vad de anser är viktiga kvalitativa egenskaper för den frivilliga miljöredovisningen. Tre av respondenterna anser att det inte finns allmänt accepterade riktlinjer för upprättande av frivilliga miljöredovisningar.

Samtliga revisorsrepresentanter anger att de upprättar ett avtal med klienten och tre av dem anser att deras klienter förstår vad som granskas. Alla revisionsbyråer utgår från en revisionsplan vid granskningen av frivilliga miljöredovisningar. Alla revisionsbyråer dokumenterar granskningsprocessen och de anser att en extern oberoende granskning av frivilliga miljöredovisningar är positivt, dock tycker inte alla att granskningen skall bli obligatorisk. Respondenterna ställer sig positiva till FARs förslag till rekommendation.

En revisionsbyrå tillhandahåller både rådgivning och granskning av samma frivilliga miljöredovisning, medan övriga respondenter anser att en revisionsbyrå inte får ta på sig dubbla roller. Svaren skiljer sig åt angående vad god revisionsred är. För att revisionsbyråerna skall uppnå tillräcklig kompetens inom miljöfrågor arbetar revisorerna i team eller tar in externa experter vid behov. Samtliga revisorsrespondenter har någon typ av utbildning inom miljö. Samtliga revisionsbyråer tillhandhåller även internutbildning vid behov.



## 5. Analys

---

*Respondenternas svar ställs i kapitlet mot referensramen och uppsatsens syften uppfylls. Analysen redovisas uppdelad på uppsatsens fyra områden; upprättande, granskning, krav på revisorn samt förväntningsgap.*

---

### 5.1 Upprättande

#### 5.1.1 Kvalitativa egenskaper

Den ökade miljömedvetenheten i samhället har på senare år medfört ett aktivt miljöarbete i företag och lett till en utveckling av olika typer av miljöredovisningar. Giertz och Larsson (1997) menar att företag fått insikt i att ett aktivt miljöarbete kan innebära möjligheter i form av konkurrensfördelar. Samtliga företagsrespondenter uppger i linje med Giertz och Larsson (1997) att deras företag på ett eller annat sätt ger ut de frivilliga miljöredovisningarna för att kommunicera miljöarbetet till redovisningsmottagarna.

Enligt referensramen måste de frivilliga miljöredovisningarnas kvalitet säkras för att de skall vara användbara för redovisningsmottagarna. Kvaliteten på ekonomiska redovisningar kan säkerställas exempelvis genom användande av någon av de befintliga föreställningsramarna för upprättande. I referensramen redogör Larsson (1999) att IASCs föreställningsram för upprättande av ekonomiska redovisningar är viktig att beakta även vid upprättande av frivilliga miljöredovisningar (Larsson, 1999). Även i GRIs riktlinjer går att återfinna kvalitativa egenskaper en frivillig miljöredovisning bör anta för att vara användbar.

Flertalet av respondenterna i denna undersökning, så väl företagsrespondenter som revisorsrespondenter, använder sig av vissa av IASCs eller GRIs begrepp då de beskriver vilka kvalitativa egenskaper de anser vara viktigast för en frivillig miljöredovisning. Två av företagsrespondenterna samt två av revisorerna anser att det är mycket viktigt att de frivilliga miljöredovisningarna är jämförbara. Enligt Thorell (2003) är jämförbarhet viktigt för att redovisningsmottagaren skall kunna urskilja skillnader och likheter mellan olika tidsperioder samt mellan olika företag. En av företagsrespondenterna anser att det är särskilt viktigt att det är möjligt att jämföra samma företag från år till år, vilket även en av revisorsrespondenterna påpekar. Att den frivilliga miljöredovisningen är jämförbar är en förutsättning för att den skall vara användbar enligt IASCs föreställningsram (Redovisningsrådet, 1995).

Tre företagsrespondenter anser att det är viktigt att den frivilliga miljöredovisningen är begriplig. En av dem förklarar att det är viktigt att koppla samman miljöfrågor med ekonomi och därmed öka förståelsen för miljöfrågornas ekonomiska betydelse och göra redovisningen begriplig för mottagaren. Att begriplighet tas upp som en viktig kvalitativ egenskap kan förklaras av referensramen, då IASCs föreställningsram menar att även begriplighet medverkar till att göra en frivillig miljöredovisning användbar (Redovisningsrådet, 1995). Andra kvalitativa egenskaper som en av revisorsrespondenterna betraktar som viktiga för den frivilliga miljöredovisningen är validitet och relevans. En annan revisorsrespondent menar att detta dock är svårt att uppfylla då det inte finns liknande allmänt accepterade riktlinjer inom detta område som det exempelvis finns inom ekonomisk redovisning. Revisorsrespondenten anser dessutom att de kvalitativa aspekter som nämns i FAR bör följas. I referensramen redogörs för att det i FARs förslag till rekommendation anses att viktiga kvalitativa kriterier för en frivillig miljöredovisning är relevans, fullständighet, tillförlitlighet, neutralitet och begriplighet (FAR, 2004b1).

En företagsrespondent anger att GRIs riktlinjer används vid upprättande av företagets frivilliga miljöredovisning. Denna företagsrespondent samt ytterligare en, anser att trovärdighet är en viktig kvalitativ aspekt för en frivillig miljöredovisning. I referensramen framgår att trovärdighet, enligt GRIs riktlinjer, anses vara en av de viktigaste kvalitativa egenskaper som den frivilliga miljöredovisningen skall anta (Länk 7). En revisorsrespondent anser att det är mycket viktigt att företag utgår från allmänt accepterade riktlinjer, som exempelvis GRI, vid upprättandet av frivilliga miljöredovisningar för att den skall bli trovärdig. I referensramen framgår att en frivillig miljöredovisning för att vara trovärdig måste ge användarna fullständig genomsynlighet och helhet i organisationens hållbarhetsarbete, enligt GRIs riktlinjer (Länk 7). Även fullständighet anses vara en viktig kvalitativ egenskap, vilket betyder att företaget presenterar allt som bör finnas med. Enligt referensramen är fullständighet ett av kriterierna i GRIs riktlinjer för upprättande av frivilliga miljöredovisningar (Länk 7). En revisor påpekar att då det gäller fullständighet är det viktigt att väsentlighet är en giltighetsstyrande faktor.

Förutom de kvalitativa egenskaper som beskrivits ovan anser en av företagsrespondenterna att de viktigaste aspekterna att beakta vid upprättande av frivilliga miljöredovisningar är att det finns en definition på de uppgifter som presenteras i redovisningen samt att uppgifterna går att spåra. Detta kan jämföras med GRIs begrepp granskningsbarhet. Granskningsbarhet innebär att redovisad data skall vara dokumenterad, sammanställd och analyserad på ett sådant sätt att det är möjligt för en revisor att verifiera och attestera dess trovärdighet (Länk 7). Då företagsrespondentens företag inte använder allmänt accepterade riktlinjer, beskrivs inte de kvalitativa egenskaperna utifrån IASCs eller GRIs begrepp. Företagsrespondenten anser att det dessutom är viktigt att uppgifterna i den frivilliga miljöredovisningen samt hanteringen av dem verifieras genom granskning. En annan företagsrespondent anser att det även är viktigt att den frivilliga miljöredovisningen är konkret.

En revisorsrespondent går utanför IASCs och GRIs begrepp då hon beskriver de viktigaste kvalitativa egenskaperna för en frivillig miljöredovisning. Den kvalitativa aspekt som respondenten anser bör ligga till grund för upprättande av frivilliga miljöredovisningar är intressentdialogen. Hon anser att upprättaren av den frivilliga miljöredovisningen bör fråga sig vilka intressenter man vänder sig till samt vilken information som är väsentlig för dessa intressenter.

### **5.1.2 Allmänt accepterade riktlinjer**

Det finns, som nämns i referensramen, inga allmänt accepterade riktlinjer att upprätta de frivilliga miljöredovisningarna utifrån (Jansson, 2001). Detta faktum kan leda till att de frivilliga miljöredovisningarna kan bli svåra att jämföra med varandra (Westermark, 1999). För att öka jämförbarheten har flera organisationer, institut, föreningar och organ utvecklat riktlinjer för upprättande av frivilliga miljöredovisningar, däribland återfinns GRIs riktlinjer, som vunnit störst acceptans.

Tre företagsrespondenter anser att det inte finns allmänt accepterade riktlinjer för upprättande av frivilliga miljöredovisningar. En av respondenterna påpekar dock att han anser att GRIs riktlinjer vinner alltmer acceptans bland de företag som ger ut frivilliga miljöredovisningar. Respondenten ser det som en positiv utveckling och som det enda som kan skapa jämförbarhet mellan olika företags frivilliga miljöredovisningar. En annan företagsrespondent som inte anser att GRIs riktlinjer är allmänt accepterade, tror att riktlinjerna inte blivit allmänt accepterade eftersom det finns ett avstånd mellan GRIs riktlinjer och hur företag faktiskt arbetar.

Två av revisorsrespondenterna anser att det inte finns allmänt accepterade riktlinjer för upprättande av frivilliga miljöredovisningar. Det "talas mycket om GRI", men i verkligheten finns det en stor variation av riktlinjer. De andra två revisorsrespondenterna anser däremot att GRIs riktlinjer är allmänt accepterade. En revisorsrespondent anser att GRIs riktlinjer är mycket bra och dennes revisionsbyrå använder dem. Den andra revisorsrespondenten anser att det inte finns många andra riktlinjer som är allmänt accepterade förutom GRI, varvid GRIs riktlinjer är de riktlinjer som kan anses allmänt accepterade.

Vidare anser en företagsrespondent och en revisorsrespondent att det inte bör finnas allmänna riktlinjer för upprättande av frivilliga miljöredovisningar. Företagsrespondenten menar att det inte bör finnas allmänna riktlinjer eftersom det är svårt att hitta riktlinjer som kan gälla för alla företag. Revisorsrespondenten förklarar att anledningen till att det inte bör finnas lagstadgade riktlinjer är att det skulle försvåra den frivilliga miljöredovisningen för företagen och göra den mer statisk. Som det är nu kan företag fokusera på de områden de anser vara viktiga. Om det infördes alltför tydliga lagregler, skulle det kunna leda till att företag skulle behöva presentera information som inte är väsentlig för företaget, enbart för att lyda en lag. Vidare tror revisorsrespondenten och företagsrespondenten att det skulle vara svårt att få en allmän acceptans i företag för alltför likartade regler. Revisorsrespondenten ser gärna att det tas fram gemensamma riktlinjer för olika branscher, men tror inte att lagvägen är den rätta.

### **5.1.3 Upprättande**

Enligt referensramen är GRI de vanligaste riktlinjerna att följa vid upprättande av frivilliga miljöredovisningar (Länk 7).

Enbart en företagsrespondent uppger att GRIs riktlinjer används vid upprättandet av den frivilliga miljöredovisningen. En annan företagsrespondent beskriver att tillämpliga delar av Deloitte's "Checklista för upprättande och utvärdering av frivilliga redovisningar med miljörelaterad, etisk och social information" används vid upprättandet av den frivilliga miljöredovisningen. Genom tillämpning av Deloitte's checklista uppfyller den frivilliga miljöredovisningen även GRIs riktlinjer.

Den tredje företagsrespondenten redogör för att en övergripande miljöpolicy och övergripande miljömål som bryts ner i nyckeltal används vid upprättande av den frivilliga miljöredovisningen. Det är uppföljningen av dessa samt hur god efterlevnaden av dessa är, som presenteras i den frivilliga miljöredovisningen.

Den fjärde företagsrespondenten redogör för att egna riktlinjer för upprättande av frivilliga miljöredovisningar har utvecklats och är de riktlinjer som tillämpas vid upprättande av den frivilliga miljöredovisningen.

## **5.2 Granskning**

### **5.2.1 Riktlinjer för granskning**

Enligt referensramen finns det sedan den andra februari 2004 riktlinjer för granskning av frivilliga miljöredovisningar i förslaget till rekommendation "Oberoende översiktlig granskning av frivillig separat hållbarhetsredovisning" (FAR, 2004b1). Samtliga revisorsrespondenter redogör för att FARs förslag till rekommendation följs då frivilliga miljöredovisningar granskas. Alla revisorer berättar dessutom att det inte är någon större skillnad på hur granskningen genomförs nu och hur den genomfördes innan FARs förslag till rekommendationen gavs ut. Förslaget till rekommendation ses istället som en bekräftelse på

att det sätt granskningen utförts på tidigare varit det rätta. En av revisorsrespondenterna anser att formuleringen av granskningsberättelsen förändrats och att den känns mer standardiserad i och med införandet av FARs förslag till rekommendation. En annan revisor anser att granskningen styrts upp och formaliserats i och med förslaget till rekommendation. Det ges även en redogörelse för att all granskning, inklusive granskning av frivilliga miljöredovisningar både före och efter införandet av FARs förslag till rekommendation, grundar sig i RS. Revisorsrespondenten redogör vidare för att FARs förslag till rekommendation gör det lättare att argumentera eftersom det finns ett dokument att hänvisa till.

Alla företagsrespondenter känner inte till FARs förslag till rekommendation eller innehållet i det. Samtliga anger att de inte upplever att det blivit någon förändring i den externa granskningen efter den andra februari 2004, då förslaget till rekommendationen trädde ikraft.

### **5.2.2 Granskningsavtal**

Enligt referensramen skall det vid granskning av frivilliga miljöredovisningar upprättas ett avtal mellan granskare och uppdragsgivare, där villkor för granskningsuppdraget klargörs (FAR, 2004b1). Samtliga företags- och revisorsrespondenter redogör för att ett skriftligt avtal ingås med motparten vid granskning av frivilliga miljöredovisningar.

Två företagsrespondenter berättar att avtalet innefattar omfattning av granskningen samt hur och var den skall utföras. En annan företagsrespondent redogör för att granskningsavtalet innefattar en beskrivning av vilka platser som kommer granskas inom företaget, de personer som skall intervjuas samt den uppföljning som kommer att ske inom ramen för granskningen. En av revisorsrespondenterna menar att avtalet, som benämns uppdragsbrev, innefattar planerad insats, ansats, planerad tidsrymd och i förekommande fall arvoden. Vidare redogör en av revisorsrespondenterna för att granskningsavtalet består av en förklaring till omfattning, genomförande och sammanställning av granskningen. Ytterligare en revisorsrespondent redogör för att avtalet mellan revisionsbyrån och uppdragsgivaren beskriver och reglerar samt klargör syftet med granskningsuppdraget. Även aktiviteter inom granskningen samt dess kommersiella villkor klargörs i avtalet.

Sammanfattningsvis kan sägas att avtal upprättas vid granskning av frivilliga miljöredovisningar och att samtliga respondenter är medvetna om avtalet. Innehållet i avtalen skiljer sig åt till viss del. Att skillnader kan uppstå i innehållet i granskningsrapporten beror enligt en av revisorsrespondenterna på att ett granskningsavtal skall upprättas utefter de riktlinjer den frivilliga miljöredovisningen upprättats från. Detta överensstämmer även med referensramen då det i FAR (2004b1) klargörs att granskaren av en frivillig miljöredovisning skall utgå från de riktlinjer den frivilliga miljöredovisningen är upprättad efter vid granskning.

### **5.2.3 Granskningens genomförande**

Enligt FAR (2004b1) skall granskning av frivilliga miljöredovisningar utgå från en fastställd plan, kallad granskningsprogram, där granskningens genomförande skall specificeras. Samtliga revisorsrespondenter anger att de vid granskning av frivilliga miljöredovisningar utgår från ett sådant granskningsprogram. Två av revisorsrespondenterna anger att granskningsprogrammet tas fram vid ett inledande planeringsmöte som hålls med uppdragsgivaren. En av företagsrespondenterna anser att granskningen av data i frivilliga miljöredovisningar är densamma som den som förekommer vid granskning av ekonomisk redovisning. Uttalandet kan förklaras av, vilket framgår i referensramen, att även granskning av ekonomiska redovisningar skall utgå från en övergripande revisionsplan där revisorn skall

klargöra vilken typ av granskning som skall genomföras (FAR, 2004a1). Även en revisorsrespondent berättar att det sätt en granskning av frivilliga miljöredovisningar byggs upp på är mycket likt en ekonomisk revision, men hon pekar på att skillnaden dem emellan framförallt är att det inte finns lagregler för granskning av frivilliga miljöredovisningar.

Själva granskningen av ekonomisk redovisning kan enligt FAR (2004a1) bestå av substansgranskning där jämförelser görs av de uppgifter och nyckeltal som lämnats i redovisningen. Även granskning av frivilliga miljöredovisningar skall enligt FAR (2004b1), bestå av en form av substansgranskning där fakta och framtagningmetoder kontrolleras. Företagsrespondenterna ser något olika på granskning av frivilliga miljöredovisningar. Enligt två företagsrespondenter består granskningen av den frivilliga miljöredovisningen av kontroll av dokument. Två företagsrespondenter anser att granskningen innebär att databakgrund och rutiner för datainsamling granskas, medan två företagsrespondenter anser att granskningen består av en kontroll av hela företags verksamhet.

Samtliga revisorsrespondenter redogör för att de följer FARs förslag till rekommendation och att granskningen därför genomförs i enlighet med detta. En av revisorsrespondenterna menar att hela den frivilliga miljöredovisningen granskas så att den är enhetlig och att data som presenteras stämmer och inte motsägs av annan presenterad data. Vidare anser en revisorsrespondent att det skall gå att utläsa var de fakta som presenteras har sitt ursprung.

Granskning av ekonomisk redovisning kan enligt FAR (2004a1) även genomföras utifrån kontroller, där det verifieras att företagets interna kontroller fungerar som de skall. Exempel på sådan granskning är intervjuer eller studier av hur de interna kontrollerna genomförs. Liknande granskning förespråkas även för frivilliga miljöredovisningar i FARs förslag till rekommendation (FAR, 2004b1), där det ställs krav på att representanter för uppdragsgivaren skall intervjuas och att enheter inom verksamheten skall besökas. Enligt samtliga respondenter framgår att intervjuer sker med personer inom respektive verksamhet samt att utvalda delar av verksamheten besöks för att granskas på plats.

Enligt referensramen skall en revisor dokumentera granskningens omfattning och det som granskas i en ekonomisk redovisning (FAR, 2004a1). Även vid granskning av frivilliga miljöredovisningar skall planering av granskningen, granskningens genomförande samt avrapporteringen dokumenteras (FAR, 2004b1). Samtliga revisorsrespondenter berättar att de följer FARs förslag till rekommendation vid granskning av frivilliga miljöredovisningar och redogör även för att dokumentation genomförs. Två av revisorsrespondenterna berättar att revisionsbyråernas dokumentation är densamma vid granskning av frivilliga miljöredovisningar som vid ekonomisk redovisning. Två revisorsrespondenter uttrycker även att dokumentationen skall leda till att revisionsinsatserna skall kunna begripas och att en ny revision skall komma fram till samma resultat. Dessa uttalanden kan förklaras av referensramen, där det redogörs för att dokumentationen skall styrka den redovisningen och de ställningstaganden som görs (FAR, 2004b1).

#### **5.2.4 Revisions- och granskningsberättelse**

Revisionsberättelsen är den viktigaste och den enda årliga offentliga rapport som redovisar revisorns resultat vid granskningen av en ekonomisk redovisning. Det skall dock utöver revisionsberättelsen lämnas andra rapporter till företaget som revideras. Dessa rapporter kan exempelvis vara påpekanden om fel och brister, men även förslag till förbättringar. De riktlinjer och lagar som finns för upprättande av revisionsberättelser i Sverige, återfinns i RS

(FAR, 2004a2). Även i FARs förslag till rekommendation redogörs att en genomförd granskning av en frivillig miljöredovisning bör utmynna i en granskningsberättelse (2004b1).

Företagsrespondenterna anger att den granskning som utförts resulterat i en granskningsberättelse. En av företagsrespondenterna påpekar dessutom att rak kommunikation värdesätts i granskningsberättelsen. En annan företagsrespondent redogör för att företagsledningen får ta del av ytterligare en rapport där mer ingående information och eventuella anmärkningar ges.

Revisorsrespondenterna redogör för att en granskningsberättelse alltid upprättas vid granskning av frivilliga miljöredovisningar. De anser att upprättandet av granskningsberättelser för frivilliga miljöredovisningar ännu inte innehar samma tydliga rekommendationer som revisionsberättelser för ekonomiska redovisningar. Respondenten anser att det därför kan bli subjektiva värderingar om vilka miljöaspekter som bör lyftas fram i de frivilliga miljöredovisningarna.

### **5.3 Krav på revisorn**

#### **5.3.1 Revisorn som rådgivare vid upprättande**

Enligt FAR (2004a5) kan revisorer verka som rådgivare inom områden som har naturligt samband med revisionsverksamheten. Rådgivning får dock enbart ges inom de områden som inte innefattas av granskning för att revisorns självständighet och opartiskhet inte skall riskeras. Tre företagsrespondenter påpekar att de inte använder revisorer som rådgivare vid upprättandet av frivilliga miljöredovisningar. I dessa fall finns därmed ingen risk för att revisorns självständighet och opartiskhet riskeras. Det händer dock att revisorerna ger råd eller positiv och negativ kritik vid granskningen av den frivilliga miljöredovisningen.

En av företagsrespondenterna redogör för att samma revisionsbyrå används för rådgivande tjänster vid upprättande av den frivilliga miljöredovisningen som vid granskning av den. Företagsrespondenten menar dock att det inte uppstår problem med dubbla roller i samband med rådgivning och granskning av frivilliga miljöredovisningar. Det, menar han, beror på att det är olika avdelningar inom revisionsbyrån som utför rådgivning respektive granskning samt att revisionsbyråerna har metoder för att skilja mellan uppdragen. Företagsrespondenten påpekar även att liknande rådgivning används vid upprättande och granskning av den ekonomiska redovisningen på företaget.

Två av revisorsrespondenterna anger att de revisionsbyråer de arbetar på inte ger rådgivning vid upprättande av frivilliga miljöredovisningar. En revisorsrespondent berättar att hennes revisionsbyrå kan ge rådgivning vid upprättande om de inte granskar den frivilliga miljöredovisningen. Dessa tre revisorsrespondenter anger att anledningen till att de inte ger rådgivning vid upprättande av frivilliga miljöredovisningar som granskas är att de anser att det strider mot revisorns oberoende, vilket enligt Thorell (2003) inte är tillåtet. Revisorsrespondenterna anger att de dock kan ge synpunkter på bland annat data, detaljer som måste förbättras eller utformning som måste korrigeras för att den frivilliga miljöredovisningen skall kunna accepteras. Revisorsrespondenterna ser inte detta som rådgivning utan snarare som rekommendationer. De menar att det är viktigt att revisorerna är mycket nogna med att säkerställa att oberoendet inte förstörs.

En revisorsrespondent redogör för att hennes revisionsbyrå kan ge rådgivning vid upprättande av frivilliga miljöredovisningar som sedan även granskas. De personer som arbetar på

rådgivningsavdelningen på revisionsbyrån kan även ingå som granskare i ett revisionsteam, men deras primära uppgift är då att granska den frivilliga miljöredovisningen. Revisorsrespondenten menar vidare att det är samma typ av rådgivning som förekommer vid ekonomisk redovisning och påpekar att revisionsbyrån inte ger rådgivning som är förbjuden. Revisionsbyrån har upprättat en analysmetod enligt FARs riktlinjer, där de redogör för varför de bedömer att de är oberoende. Revisorsrespondenten är medveten om att det kommit ut kritik i pressen om huruvida revisorer är oberoende och förklarar att en auktoriserad revisor måste vara oberoende, vilket regleras i FARs riktlinjer.

### **5.3.2 God revisionssed**

Revision bygger på förtroende, kompetens, oberoende och tystnadsplikt (FAR, 2004a3). God revisionssed handlar om varje revisors samvete, kunskap, erfarenhet omdöme och noggrannhet (Länk 11). Den exakta formuleringen av innebörden av god revisionssed, lämnas öppen till revisorsorganisationerna att definiera (FAR, 2004a3).

Två av företagsrespondenterna anger att revisorerna definierar god revisionssed vid det startmöte där granskningsuppdraget går igenom. De andra två företagsrespondenterna har delvis angivit de definitioner av god revisionssed som återfinns i FAR (2004a3). Definitioner som nämnts är att revisorer skall vara oberoende samt att de skall genomföra en trovärdig granskning. Revisorn skall uppträda på ett korrekt sätt samt granska det som skall granskas. Revisorer skall dessutom hålla sig inom det aktuella området och inte ”flyta iväg” för att motparten skall få en god förstäelse.

Två revisorsrespondenter anger att god revisionssed innebär att revisorer följer den vägledning som finns inom miljöredovisningsområdet, som exempelvis RS och revisionsstadgar. Vidare anger revisorsrespondenterna att god revisionssed innebär att revisorn utför ett seriöst jobb och skriver under granskningsberättelsen med gott samvete. En revisorsrespondent förklarar att god sed vid granskning av frivilliga miljöredovisningar innebär att revisorn tydligt förklarar det arbete som utförts samt talar om vilka begränsningar som gjorts. En ytterligare synpunkt som ges av en revisorsrespondent är att god revisionssed innebär att revisorerna skall följa FARs förslag till rekommendation, vilket innebär att revisorn skall verifiera data och information mot underlag samt dokumentera granskningen.

### **5.3.3 Revisorerers kunskap, erfarenhet och insikt i miljöfrågor**

I referensramen går att läsa att granskaren av en frivillig miljöredovisning måste göra ett antal överväganden för att klargöra om han eller hon kan åta sig granskningsuppdraget eller inte (FAR, 2004b1). Granskaren måste bland annat överväga om tillräcklig insikt och erfarenhet av frivillig miljöredovisning innehas för att granskningen skall kunna fullgöras. Två företagsrespondenter anser i linje med FARs förslag till rekommendation att kunskap och erfarenhet av frivilliga miljöredovisningar krävs för att granska en frivillig miljöredovisning. En av företagsrespondenterna anser dessutom att god kunskap om miljöbalken samt de 15 miljömålen bör innehas. En företagsrespondent anser däremot att auktoriserade och godkända revisorer utbildning ger den kunskap som krävs för att även granska frivilliga miljöredovisningar. Respondenten menar således att ingen särskild utbildning i miljöfrågor krävs för revisorerna som granskar de frivilliga miljöredovisningar, eftersom han anser att granskningen liknar granskning av ekonomisk redovisning.

Samtliga respondenter från revisionsbyråerna anlitar specialister på miljöområdet i de fall revisorerna inte anses inneha tillräcklig insikt i och erfarenhet av vissa specifika miljöfrågor. Detta går i linje med FAR (2004b1), där det går att läsa att specialister med sakkunskap på

områden som redovisningen behandlar skall anlitas, så att granskningsteamet som helhet har de kunskaper som krävs. Revisorsrespondenterna anger även att de vid behov kan ta in experter utifrån. Samtliga revisorsrespondenter anser därmed att revisionsbyråns granskningsgrupp som helhet har tillräcklig miljökompetens. Vid eventuella förändringar av verksamheten kan dock teknisk expertis erfordras. Enbart en revisorsrespondent anser att det är viktigt att även revisorn har den miljökompetens som krävs för granskningen. Det påpekas dock att det inte bara är viktigt att revisorn har miljökunskap, utan att även insikt och erfarenhet om företaget krävs. Slutligen anser en revisorsrespondent att det är viktigt att revisorn är vaken för vad han eller hon klarar av i enlighet med vad som står i FAR (2004b1).

Vem som helst får kalla sig revisor, men för att få kalla sig godkänd eller auktoriserad revisor skall den sökande ha genomgått en viss praktisk och teoretisk utbildning inom området (FAR, 2004a4). Det krävs ingen särskild utbildning inom miljökunskap för att få granska frivilliga miljöredovisningar.

Samtliga revisorsrespondenter har genomgått någon utbildning inom miljökunskap och två av dem anger att de har arbetslivserfarenhet inom miljöområdet från innan de började arbeta på revisionsbyrån. Företagsrespondenternas svar angående revisorernas utbildning och kunskap inom miljöområdet skiljer sig åt. Den ena företagsrespondenten vet inte vilken kompetens revisorerna har inom miljöområdet, men är medveten om att revisorer och miljöutbildade personer arbetar tillsammans vid granskningen. Att revisorer och miljöutbildade personer arbetar tillsammans vid granskning av frivilliga miljöredovisningar uppger även två andra företagsrespondenter. Den ena företagsrespondenten anger att revisionsbyrån utbildar revisorerna inom miljöområdet.

Enligt referensramen skall en revisor upprätthålla och utveckla sina yrkeskunskaper genom vidareutbildning (FAR, 2004a3). Samtliga revisorsrespondenter anger att revisionsbyråerna tillhandahåller internutbildning inom miljöområdet vid behov. Två av revisorsrespondenterna anser även att kunskapen bland revisorerna ökar då det förekommer en kompetensöverföring mellan revisorerna genom att de arbetar tillsammans.

## **5.4 Förväntningsgap**

### **5.4.1 Avtal och förtydligande av granskningsuppdraget**

Samtliga respondenter redogör för att ett avtal upprättas mellan företaget och revisionsbyrån vid granskning av den frivilliga miljöredovisningen. En revisorsrespondent anger att ett planeringsmöte hålls med uppdragsgivaren inför granskning av en frivillig miljöredovisning. På mötet definieras vad uppdragsgivaren vill att revisorerna skall granska. De tre övriga revisorsrespondenterna anger att det ges en förklaring om granskningens omfattning, genomförande och sammanställning i de granskningsavtal som upprättas. Detta för att klienten skall veta vad granskningen innebär. En revisorsrespondent och en företagsrespondent anser att då avtalen upprättas gemensamt och är tydliga förstår klienterna vad som ingår i granskningen, vilket medför att revisorn inte behöver förklara uppdraget för företagsrespondenten. Två företagsrespondenter anser att granskningsavtalet som ingår klargör vad revisorerna skall granska i de frivilliga miljöredovisningarna samt att granskningsavtalet är väl definierat.

Utifrån ovanstående svar kan utläsas att omfattningen av granskningen av frivilliga miljöredovisningar definieras genom ett avtal som upprättas gemensamt av revisorer och representanter från företaget. Enligt referensramen kan ett eventuellt förväntningsgap minskas



genom att revisorn och klienten på detta sätt tillsammans definierar villkor för det aktuella granskningsuppdraget. Vidare kan redovisningssändarens förväntningar närma sig vad revisorn faktiskt utför genom att hon eller han på det inledande granskningsmötet upplyser redovisningssändaren om vad den revisorns uppgift är vid granskningen (FAR, 2004a5). Samtliga revisorsrespondenter redogör för att detta sker. Redovisningssändarens förväntningar överensstämmer därmed bättre med vad revisorn faktiskt utför vid granskningen av frivilliga miljöredovisningar.

#### **5.4.2 Granskningens genomförande**

Enligt referensramen kan det vid granskning av frivilliga miljöredovisningar uppstå ett kommunikativt förväntningsgap då företag inte innehar insikt i vad en granskning av en frivillig miljöredovisning innebär, eller då det finns skillnader mellan de granskningsberättelser som ges ut. Ett utföranderelaterat förväntningsgap kan uppstå till följd av det sätt som granskningen utförs på. Denna typ av förväntningsgap, uppstår då granskningen inte utförs fullt ut efter de riktlinjer som angivits eller då olika revisorers granskning skiljer sig åt (Larsson, 1999).

Samtliga revisorsrespondenter upplyser om att deras revisionsbyråer följer FARs förslag till rekommendation vid granskning av frivilliga miljöredovisningar för verksamhetsåret 2003. I FARs förslag till rekommendation redogörs bland annat för att revisorn vid granskning av frivilliga miljöredovisningar skall granska tillförlitligheten i de system och processer som används för insamling och lagring av frivillig miljöredovisningsinformation. Dessutom skall representanter för uppdragsgivaren intervjuas, utvalda enheter besökas och information kontrolleras (FAR, 2004b1). Samtliga företagsrespondenterna redogör för att revisorerna granskar att de uppgifter som lämnas i den frivilliga miljöredovisningen stämmer och att rutinerna för insamlingen av data är korrekta. Utvalda verksamheter/anläggningar granskas dessutom och intervjuer genomförs med representanter från företaget. Även två revisorsrespondenter nämner att fakta/data kontrolleras och att de måste kunna verifiera och underbygga granskningen av frivilliga miljöredovisningar.

Utöver de svar som företagsrespondenterna ger finns det i enlighet med FARs förslag till rekommendation, som samtliga revisionsbyråer tillämpar, fler områden som skall ingå vid granskning av frivilliga miljöredovisningar (FAR, 2004b1). Ett av de områden som inte företagsrespondenterna tar upp är det som en av revisorsrespondenterna benämner extern riskanalys. Det innebär att bedömning av risker, såsom exempelvis miljöregler som kan komma att beröra företaget i framtiden ingår i granskningen. Även hur det granskade företaget efterlever lagar och riktlinjer skall granskas, vilket en revisorsrespondent redogör för. En revisorsrespondent påpekar att granskningen genomförs utifrån de riktlinjer den frivilliga miljöredovisningen upprättas utifrån. Vidare påpekar respondenten att data som presenteras inte får motsäga annan presenterad data. Då företagsrespondenterna enbart redogör för vissa av de områden som enligt revisorsrespondenterna och FARs förslag till rekommendation ingår i granskning av frivilliga miljöredovisningar, kan det enligt referensramen leda till att ett utföranderelaterat förväntningsgap uppstår (Larsson, 1999).

Det kan enligt referensramen uppstå ett kommunikativt förväntningsgap avseende frivilliga miljöredovisningars granskningsberättelser (Larsson, 1999). En revisorsrespondent påpekar att det är svårt att göra en granskningsberättelse på samma sätt som vid revision av en ekonomisk redovisning. Detta tror revisorn beror på att det inte finns samma tydliga rekommendationer som för ekonomisk redovisning. Det anses även att det är ett problem att

det inte finns enhetlighet i redovisningssituationer, eftersom subjektiva värderingar kan styra vilka miljöaspekter som skall lyftas fram.

#### **5.4.3 God revisionssed**

En annan aspekt som enligt referensramen kan minska risken för uppkomst av ett eventuellt förväntningsgap är att revisorn förklarar för redovisningssändaren vad god revisionssed innebär vid granskning (FAR, 2004a5). God revisionssed skall bygga på förtroende, kompetens, oberoende och tystnadsplikt (Thorell, 2003). Den exakta definitionen av vad god revisionssed är bestäms, enligt referensramen, utifrån det regelverk som utarbetats av revisorsorganisationerna (FAR, 2004a3). Revisorsrespondenterna anser att god revisionssed vid granskning av frivilliga miljöredovisningar är att följa den vägledning som finns inom området. Vissa revisorsrespondenter ger även uttryck för att samma revisionsstadgar som finns för ekonomisk redovisning, såsom exempelvis RS, används vid granskning av frivillig miljöredovisning. En företagsrespondent anger att revisorerna vid det inledande mötet definierar god revisionssed vid granskning av frivilliga miljöredovisningar. Vidare redogör två företagsrespondenter för att de anser att god revisionssed vid granskning av frivilliga miljöredovisningar är att revisorerna skall vara oberoende, uppträda på ett korrekt sätt samt granska det som avses på ett trovärdigt sätt. De åsikter de två revisorsrespondenterna redogör för återfinns bland FARs (2004a3) definitioner på god revisionssed.

#### **5.4.4 Val av revisor för granskning**

Tre av företagsrespondenterna redogör för att samma revisionsbyrå som anlitas vid granskning av den ekonomiska redovisningen anlitas även vid granskning av den frivilliga miljöredovisningen. Enligt referensramen kan ett kommunikativt förväntningsgap uppstå då redovisningssändarens tidigare erfarenheter av revisorers ansvar och arbete påverkar dennes förväntningar och tolkningar av revisorns arbete (FAR, 2004a5). Tre av företagsrespondenterna berättar att deras företag valde samma revisionsbyrå som vid ekonomisk redovisning för att företaget ansåg att de tidigare haft ett gott samarbete och för att revisionsbyrån känner till företagets verksamhet väl. Då granskare väljs på dessa premisser kan det, enligt referensramen, få till följd att redovisningssändarens förväntningar på revisorns granskning av frivilliga miljöredovisningar inte överensstämmer med den granskning som faktiskt genomförs. En företagsrespondent anser att data i den frivilliga miljöredovisningen granskas på samma sätt som data i den ekonomiska redovisningen. En av revisorsrespondenterna berättar däremot att granskningen av en frivillig miljöredovisning endast på vissa punkter liknar granskning av ekonomisk redovisning, exempelvis vad gäller granskningens revisionsplan och granskningen av interna kontroller. En revisorsrespondent redogör även för att granskningen av en frivillig miljöredovisning byggs upp på ett liknande sätt som granskningen av en ekonomisk redovisning. Respondenten kommenterar dock att det är upp till uppdragsgivaren att definiera vad granskningen av en frivillig miljöredovisning skall innefatta.

En av företagsrespondenterna berättar att andra externa parter än den revisionsbyrå som granskar företagets ekonomiska redovisning beaktats vid val av granskare av den frivilliga miljöredovisningen. Företagsrespondenten berättar att revisionsbyrå för granskning av den frivilliga miljöredovisningen valts utifrån anbud från olika revisionsbyråer. Det är således inte samma revisionsbyrå som genomför granskning av den ekonomiska redovisningen som granskning av den frivilliga miljöredovisningen på företaget. Beslutet att anlita en annan revisionsbyrå än den som granskar den ekonomiska redovisningen grundades på revisionsbyråernas kompetens och erfarenhet inom miljöredovisningsområdet.

## 6. Slutdiskussion

---

*I kapitlet svarar författarna på uppsatsens problem genom att dra slutsatser utifrån analysen. Resultatet går inte att generalisera till att gälla andra än de studerade företagen och revisionsbyråerna, men ett visst mönster kan uppfattas. Kapitlet följer upplägget; upprättande, granskning, krav på revisorn samt förväntningsgap. Kapitlet avslutas med författarnas kommentarer samt förslag på fortsatt forskning inom liknande områden.*

---

### 6.1 Inga allmänt accepterade riktlinjer för upprättande

Inga allmänt accepterade riktlinjer för upprättande av frivilliga miljöredovisningar förekommer. Författarna grundar det på att samtliga respondenter använder olika riktlinjer vid upprättande av frivilliga miljöredovisningar. Dessutom anser varken revisorsrespondenter eller företagsrespondenter att det förekommer några allmänt accepterade riktlinjer för upprättande. GRIs riktlinjer är dock de som vunnit störst acceptans.

Det finns även en stor variation av vilka kvalitativa egenskaper som ligger till grund vid upprättande av frivilliga miljöredovisningar. Samtliga respondenter uppger olika kvalitativa egenskaper som anses viktiga vid upprättande av frivilliga miljöredovisningar. De flesta av dessa återfinns i IASCs och GRIs föreställningsramar. Variationen av kvalitativa egenskaper leder till att de frivilliga miljöredovisningarnas form och innehåll skiftar. Även om olika kvalitativa egenskaper för upprättande nämnts är företagets huvudsakliga syfte med den frivilliga miljöredovisningen att kommunicera miljöarbetet till redovisningsmottagarna.

Hur en frivillig miljöredovisning upprättas finns således inget entydigt svar på, då företagen själva bestämmer efter vilka riktlinjer den skall upprättas.

### 6.2 Granskning enligt FARs förslag till rekommendation

Granskning av frivilliga miljöredovisningar utförs enligt FARs förslag till rekommendation "Oberoende översiktlig granskning av frivillig separat hållbarhetsredovisning". Inget lagstadgat krav finns på att FARs förslag till rekommendation skall användas, men samtliga revisorsrespondenter anger att de tillämpar vägledningen. Ingen förändring har uppstått i och med att förslaget till rekommendation infördes, då respondenterna snarare ser införandet som en kodifiering av hur revisorerna tidigare arbetat. Revisorsrespondenterna anser att FARs förslag till rekommendation gör att det blivit lättare för revisorer att argumentera, då det numera finns ett dokument att hänvisa till.

Eftersom alla revisorsrespondenter anger att de följer FARs förslag till rekommendation vid granskning av frivilliga miljöredovisningar utförs granskningen på liknande sätt av de olika revisionsbyråerna. Granskningen påbörjas genom att revisorn tillsammans med uppdragsgivaren definierar villkor för granskningsuppdraget i någon form av avtal. Ett granskningsprogram upprättas därefter av revisorn, där det redogörs för hur granskningen kommer att genomföras. Specifika delar som granskas är företagets operativa verksamhet ur miljöhänsen samt hur företaget arbetar med miljöfrågor. Vidare kontrolleras att de fakta som presenteras i den frivilliga miljöredovisningen stämmer och inte motsäger varandra, att framtagningssätten för inhämtad data är tillförlitliga, relevanta och väsentliga samt att redovisningen är enhetlig. Även intervjuer och platsbesök av utvalda delar av verksamheten genomförs inom ramen för granskningen. Slutligen upprättas en granskningsberättelse som undertecknas av den revisor som granskat den frivilliga miljöredovisningen.

Även om granskningen utgår från FARs förslag till rekommendation utförs inte all granskning av frivilliga miljöredovisningar på precis samma sätt. Det beror på att granskningen skall utgå ifrån de riktlinjer den frivilliga miljöredovisningen upprättats utifrån. Som diskuterats i avsnittet om upprättande, finns inga allmänt accepterade riktlinjer för upprättande, vilket leder till att granskning av frivilliga miljöredovisningar skiljer sig något åt. Detta bestyrks av att en av revisorsrespondenterna som påpekar att granskningens genomförande kan skilja sig åt något då den genomförs utifrån de riktlinjer den frivilliga miljöredovisningen upprättats utifrån.

### **6.3 Samma krav på revisorn som vid ekonomisk revision**

De krav som finns på revisorer som granskar frivilliga miljöredovisningar är desamma som de krav som ställs på revisorer vid ekonomisk revision.

Ett krav som framkommit i uppsatsen är att en revisors oberoende inte får riskeras vid yrkesutövning. Då revisorer både ger rådgivning vid upprättandet och granskar samma frivilliga miljöredovisning kan oberoendet ifrågasättas. Samtliga respondenter är överens om att en revisors oberoende aldrig får riskeras samt att olaglig rådgivning inte får ges. Linjen mellan vad som är tillåten och icke-tillåten rådgivning är dock mycket fin, vilket författarna underbygger med att samtliga revisorsrepresentanter anger att viss rådgivning förekommer i form av rekommendationer. En revisorsrepresentant anger att rådgivning förekommer vid både upprättande och granskning av samma frivilliga miljöredovisning, men samtliga av de intervjuade anger att den rådgivning som erbjuds inte är av sådan art som är förbjuden enligt FAR.

Ett annat krav är att god revisionsledning skall följas vid granskning av frivilliga miljöredovisningar. Definitionen av god revisionsledning är lämnad öppen till revisionsbyråerna att definiera, vilket även visas genom att respondenterna uppger olika definitioner av god revisionsledning.

Utbildningskraven är desamma för revisorer som granskar ekonomiska redovisningar som för de som granskar frivilliga miljöredovisningar, vilket innebär att inga formella krav på miljöutbildning finns. Det räcker om granskningsteamet som helhet innehar den miljökunskap som anses nödvändig för att genomföra granskningsuppdraget, vilket också samtliga revisionsbyråer uppfyller. Kunskap och erfarenhet inom miljöområdet efterfrågas trots det även för den enskilde revisorn, vilket flera företagsrespondenter ger uttryck för. Revisorerna har utbildning i miljökunskap, även om den enligt författarna är bristfällig. Att företagsrespondenterna anser att revisorer bör ha kunskap och erfarenhet om frivilliga miljöredovisningar kan tyckas något motsägelsefullt, med tanke på att enbart ett företag valt revisionsbyrå för granskning av den frivilliga miljöredovisningen utifrån revisionsbyråns miljökompetens.

### **6.4 Inget betydande förväntningsgap**

Författarnas sammantagna uppfattning är att redovisningssändarnas förväntningar i stort överensstämmer med vad revisorerna faktiskt utför vid granskning av frivilliga miljöredovisningar. Inget betydande förväntningsgap, varken kommunikativt eller utföranderelaterat, uppstår således mellan redovisningssändaren och revisorn.

Den goda förståelsen för revisorernas granskning av frivilliga miljöredovisningar kan förklaras av att granskningsavtal upprättas mellan revisorn och redovisningssändaren, där omfattning, genomförande och sammanställning av granskningsuppdraget beskrivs. Även en

god relation mellan revisorn och redovisningssändaren finns, vilket förebygger felaktiga förväntningar på revisorns arbete.

Redovisningssändarna har även insikt i att FARs förslag till rekommendation följs vid granskning av frivilliga miljöredovisningar. De har däremot inte full insikt i vad förslaget till rekommendation innebär för själva granskningen av frivilliga miljöredovisningar, vilket gör att ett visst kommunikativt förväntningsgap uppstår. Författarna anser att förväntningsgapet inte är betydande, då redovisningssändarna ändå vet vad granskningen omfattar, vilket nämns i stycket ovan.

God revisionsned definieras i vissa fall vid uppstartsmötet för granskning av frivilliga miljöredovisningar, vilket gör att redovisningssändarna är insatta i vad deras revisionsbyrå anser att god revisionsned innebär.

Revisorn som granskar den frivilliga miljöredovisningen väljs med anledning av företagets tidigare goda erfarenheter av revisionsbyrån. Redovisningssändarens förväntningar bygger därmed till viss del på tidigare erfarenheter av revisionsbyråns granskning. Granskningen av frivilliga miljöredovisningar skiljer sig från ekonomisk revision, vilket innebär att förväntningarna utifrån tidigare erfarenheter av ekonomisk revision inte alltid stämmer med granskningen av frivilliga miljöredovisningar. Trots detta har redovisningssändarna god insikt i vad revisorerna faktiskt utför då granskningen förklaras och definieras gemensamt av de båda parterna.

## **6.5 Författarnas kommentarer**

Trots avsaknad av allmänt accepterade riktlinjer för upprättande av frivilliga miljöredovisningar föreligger inget betydande förväntningsgap. En intressant aspekt är dock vad avsaknaden av allmänt accepterade riktlinjer innebär för de frivilliga miljöredovisningarnas trovärdighet. Exempelvis bestämmer företagen idag själva vad som skall ingå i den frivilliga miljöredovisningen och därmed också vad som skall granskas. De kan då välja att enbart redovisa de områden de utför ett bra miljöarbete inom.

Författarna tror att upprättande och granskning av frivilliga miljöredovisningar kommer att bli mer trovärdiga i framtiden då de kommer att bli alltmer styrda av rekommendationer och lagstiftning. Frivilliga miljöredovisningar är ett relativt nytt område, vilket gör att det inte är konstigt att det inte finns tydliga riktlinjer ännu. Riktlinjer, rekommendationer och lagstiftning brukar utvecklas från praxis. Praxis för granskning av frivilliga miljöredovisningar är idag relativt enhetlig och kodifieras nu i och med exempelvis FARs förslag till rekommendation. Detta tyder på att området håller på att bli mer enhetligt. Författarna anser dock att FARs förslag till rekommendation inte är tillräckligt tydligt i sin nuvarande form, det ger inte specifika krav utan enbart beskrivningar av vad som bör ingå i granskningen. För att ge en mer enhetlig granskning anser författarna att alla "bör" i förslaget till rekommendation bör bytas ut mot ett "skall".

Även andra kvalitativa egenskaper än trovärdighet, exempelvis jämförbarhet, skulle vara lättare att uppfylla om det fanns allmänt accepterade riktlinjer för upprättande av frivilliga miljöredovisningar. Exempelvis skulle jämförbarheten mellan olika företag och mellan olika år då underlättas.

Något att begrunda är också om det bör bli obligatoriskt med extern granskning av frivilliga miljöredovisningar. Om extern granskning blir obligatorisk skulle det gynna

revisionsbyråernas affärer. En obligatorisk extern granskning kan dock vara ekonomiskt krävande för företag, inte minst för mindre företag. Om granskning blir obligatorisk finns det risk för att de inte har resurser att ge ut en frivillig miljöredovisning. Det är därför viktigt att fundera över för vilka företag granskning skall bli obligatoriskt. Det bör även övervägas vilka som skall granska de frivilliga miljöredovisningarna. Om revisorer skall granska miljöredovisningar anser författarna att obligatoriska kurser i miljökunskap skall ingå i revisorns utbildning.

## **6.6 Förslag till fortsatt forskning**

Frivillig miljöredovisning är ett relativt nytt och inte fullt utvecklat område som är relativt outforskat. Under uppsatsskrivandets gång har det, hos författarna, väckts många uppslag till nya problem att undersöka inom området. Nedan följer ett urval:

- Föreligger ett förväntningsgap mellan redovisningsmottagaren och redovisningssändaren?
- Hur ser utvecklingen av frivilliga miljöredovisningar ut i andra länder?
- När företagens miljöarbete ut i hela företaget? Vet samtliga anställda på företaget vad revisorerna utför vid granskning av frivilliga miljöredovisningar?
- Behövs tydligare och mer enhetliga riktlinjer vid upprättande och granskning av frivilliga miljöredovisningar för att uppnå jämförbarhet och trovärdighet?
- Bör extern granskning av frivilliga miljöredovisningar bli obligatorisk?
- Bör det bli obligatoriskt med miljöutbildning för de revisorer som granskar frivilliga miljöredovisningar?

## 7. Referenslista

### 7.1 Böcker

Andersen, I. (1998), *Den uppenbara verkligheten: Val av samhällsvetenskaplig metod*, (Lund: Studentlitteratur)

Arbner, I. och Bjerke, B. (1994), *Företagsekonomisk metodlära*, (Lund: Studentlitteratur)

Backman, J. (1998), *Rapporter och uppsatser: Hur man söker, skriver och läser vetenskapliga dokument*, (Lund: Studentlitteratur)

Bergström, S. Catasús, B. och Ljungdahl, F. (2002), *Miljöredovisning*, (Malmö: Liber Ekonomi)

Eriksson, L-T. och Wiedersheim-Paul, F. (2001), *Att utreda, forska och rapportera*, (Malmö: Liber)

FAR 2004a; FARs revisionsbok 2004, (Stockholm: FARs förlag AB)

a1 Kapitel 3, *Granskning*

a2 Kapitel 4, *Rapportering*

a3 Kapitel 5, *Regler för revision och revisorer*

a4 Kapitel 6, *Olika typer av revisorer*

a5 Kapitel 7, *Revisorns roller*

FAR 2004b; FARs Samlingsvolym 2004 del II, (Stockholm: FARs förlag AB)

b1 Förslag till rekommendation *Oberoende översiktlig granskning av frivillig separat hållbarhetsredovisning*

b2 Revisorsnämndens föreskrift RFNS (1996:1) *Om utbildning*

b3 Förordning (1995:665) *Om revisorer*

Jacobsen, D-I. (2002), *Vad, hur och varför: Om metodval i företagsekonomi och andra samhällsvetenskapliga ämnen*, (Lund: Studentlitteratur)

Krag-Jacobsen, J. (1993), *Intervju: Konsten att lyssna och fråga*, (Lund: Studentlitteratur)

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

Larsson, L-O. (1999), *Miljöinformation och miljöredovisning: En vägledning för företag och revisorer*, (Stockholm: KPMG)

Merriam, S-B. (1994), *Fallstudien som forskningsmetod*, (Lund: Studentlitteratur)

Redovisningsrådet (1995), *Föreställningsram för utformning av finansiella rapporter*, (Stockholm: Redovisningsrådet)

Smith, D. (2000), *Redovisningens Språk*, (Lund: Studentlitteratur)

Thorell, P. (2003), *Företagens redovisning: Grundläggande räkenskapsförståelse*, (Uppsala: Iustus Förlag AB)

Trost, J. (1997), *Kvalitativa Intervjuer*, (Lund: Studentlitteratur)

Westermarck, C. (1999), *Miljöredovisning: Kommunikation av etik, vision och ekonomi*, (Göteborg: Tholin & Larssons förlag)

## 7.2 Tidskriftsartiklar

Flening, B. (1999) Ökade krav på revisorernas kunskaper, *Balans*, 25 (12), sid. 6-8.

Giertz, K-G. och Larsson, L-O. (1997) Miljöredovisning kräver utvidgad revisorskompetens, *Balans* 8-9 sid. 30-32.

Jansson, M. (2001) Utan karta och kompass i miljöredovisningsdjungeln, *Miljöeko*, 3 sid. 19-20.

Larsson, L-O. (2001) Vad gör miljöredovisningar trovärdiga? *Balans*, 27 (1), sid. 26-29.

Larsson, L-O. och Norregårdh, M. (2003) Från "Tyst vår" till krav på oberoende granskning av hållbarhetsredovisningar, *Balans*, 29 (11), sid. 12-16.

Pernfors, B. (1999) Miljöredovisning på väg mot standardiserad granskning, *Balans*, 25 (12) sid. 33-35.

## 7.3 Tidningsartiklar

Brandinger, R. och Linghede, T. (2004) Kan man lita på revisorer?, *Svenska Dagbladet*, 4 Oktober 2004, sid. 5.

## 7.4 Frivilliga miljöredovisningar

Cerealias Miljöredovisning 2003, **Länk 12**; [http://www.cerealia.se/cerealiawww/main.nsf/0/1626D38B6CACAF91C1256DE40038FFBA/\\$FILE/Miljöredovisning+2003.pdf](http://www.cerealia.se/cerealiawww/main.nsf/0/1626D38B6CACAF91C1256DE40038FFBA/$FILE/Miljöredovisning+2003.pdf)

SAS-koncernens Årsredovisning 2003 & Hållbarhetsredovisning

SCA miljö- och socialt ansvar, 2003

SKFs årsredovisning, 2003

## 7.5 Elektroniska källor

**Länk 1**; [http://www.enviroreporting.com/others/unep\\_com.htm](http://www.enviroreporting.com/others/unep_com.htm), 2004-12-03

**Länk 2**; <http://www.fee.be/publications/main.htm>, 2004-12-03

**Länk 3**; <http://www.fee.be/publications/main.htm>, 2004-12-03

**Länk 4**; [http://deloitte.com/dtt/cda/doc/content/checklista\\_040623.pdf](http://deloitte.com/dtt/cda/doc/content/checklista_040623.pdf), 2004-12-16

**Länk 5**; <http://www.globalreporting.org/guidelines/2002/c34.asp>, 2004-12-03

**Länk 6**; <http://www.globalreporting.org/guidelines/2002/b22.asp>, 2004-12-19

**Länk 7**; <http://www.globalreporting.org/guidelines/2002/b23.asp>, 2004-12-03



**Länk 8;** <http://www.accountability.org.uk/resources/default.asp?pageid=67#as>, 2004-12-19

**Länk 9;** [http://www.deloitte.com/dtt/cda/doc/content/checklista\\_040623.pdf](http://www.deloitte.com/dtt/cda/doc/content/checklista_040623.pdf), 2004-11-16

**Länk 10;** <http://www.far.se/faq.asp?id=27>, 2004-12-03

**Länk 11;** <http://www.cerealia.se>, 2004-12-14

**Länk 12;** [http://www.cerealia.se/cerealiawww/main.nsf/0/1626D38B6CACAF91C1256DE40038FFBA/\\$FILE/Miljoredovisning+2003.pdf](http://www.cerealia.se/cerealiawww/main.nsf/0/1626D38B6CACAF91C1256DE40038FFBA/$FILE/Miljoredovisning+2003.pdf), 2004-12-14

**Länk 13;** [http://www.scandinavian.net/12208/2003se\\_finalfinal.pdf](http://www.scandinavian.net/12208/2003se_finalfinal.pdf), 2004-12-14

**Länk 14;** <http://www.sca.se/Pdf/2003SVE.pdf>, 2004-12-14

**Länk 15;** [http://www.skf.com/portal/skf\\_se/home/omskf?contentId=056869&lang=sv](http://www.skf.com/portal/skf_se/home/omskf?contentId=056869&lang=sv), 2004-12-14

**Länk 16;** [http://www.deloitte.com/dtt/section\\_node/0%2C1042%2Csid%25253D5764%2C00.html](http://www.deloitte.com/dtt/section_node/0%2C1042%2Csid%25253D5764%2C00.html), 2004-12-14

**Länk 17;** [http://www.deloitte.com/dtt/section\\_node/0,1042,sid%253D6759,00.html](http://www.deloitte.com/dtt/section_node/0,1042,sid%253D6759,00.html), 2004-12-14

**Länk 18;** [http://www.ey.com/global/content.nsf/Sweden/Om\\_EY](http://www.ey.com/global/content.nsf/Sweden/Om_EY), 2004-12-14

**Länk 19;** [http://www.ey.com/global/content.nsf/Sweden/AABS\\_Miljotjanster](http://www.ey.com/global/content.nsf/Sweden/AABS_Miljotjanster), 2005-01-10

**Länk 20;** <http://www.kpmg.se/pages/100005.html>, 2004-12-14

**Länk 21;** <http://www.kpmg.se/pages/100499.html>, 2004-12-14

**Länk 22;** <http://www.pwcglobal.com/se/swe/main/home/>, 2004-12-30

**Länk 23;** <http://www.pwcglobal.com/se/swe/main/legal/miljopolicy.html>, 2004-12-30

## **7.6 Muntliga källor**

Flening, Birgit, miljöchef och "Sustainability Director" på Ernst & Young i Stockholm. Brevkorrespondens, 14 december samt 16 december 2004.

Flock Åhlander, Maria, revisor på Öhrlings PricewaterhouseCoopers i Stockholm. Telefonintervju, 16 december 2004.

Hessler, Annika, auktoriserad revisor och ansvarig för revision av frivilliga miljöredovisningar inom KPMG i Göteborg. Besöksintervju, 23 december 2004.

Isaksson, Patrik, strategisk analytiker på SCA i Stockholm. Besöksintervju, 10 december 2004.

- REFERENSLISTA -

Krook, Camilla, kvalitets- och miljösamordnare på Cerealia Mills i Malmö.  
Telefonintervju, 17 december 2004.

Nertun, Niels Eirik, miljödirektör och ansvarig för den frivilliga miljöredovisningen på SAS i Oslo.  
Telefonintervju, 7 december 2004.

Persson, Håkan, arbetar med övergripande hållbarhetsfrågor på SKF i Katrineholm.  
Telefonintervju, 15 december 2004.

Werneman, Elisabeth, auktoriserad revisor på Deloitte i Stockholm.  
Telefonintervju, 20 december 2004.

## Bilaga 1, Innehåll i frivilliga miljöredovisningar

Innehållet i frivilliga miljöredovisningar varierar mellan olika företag och olika år. För att de läsare som inte har studerat en frivillig miljöredovisning skall få en förståelse för vad en sådan kan innehålla följer nedan några exempel.

- Företagets miljöpolicy
- Företagets miljömål
- Miljönyckeltal, som exempelvis antal timmar miljöutbildning per anställd
- Olika miljöledningssystem företaget är certifierat efter, exempelvis EMAS och ISO 14001
- Hur och på vilka sätt verksamheter inom företaget påverkar miljön.
- Hur företaget arbetar med att minska skadlig miljöpåverkan från olika verksamheter
- Vilka miljöförbättringar företaget gjort under året
- Hur företaget skall förbättra miljöarbetet i framtiden
- Personalens hälsa och säkerhet
- Eventuella utmärkelser företaget fått under året för bra bedrivet miljöarbete
- Granskningsberättelse
- Beskrivning av de riktlinjer den frivilliga miljöredovisningen är upprättad utefter

Listan ovan är en sammanställning av frivilliga miljöredovisningar från de företag författarna studerat i uppsatsen. Listan är inte fullständig. Om läsaren är intresserad av att få en vidare inblick i frivilliga miljöredovisningars innehåll, föreslår författarna att de läser de frivilliga miljöredovisningarna som har behandlats i uppsatsen. Länkar dit är:

- **Cerealia:** [http://www.cerealia.se/cerealiawww/main.nsf/0/1626D38B6CACAF91C1256DE40038FFBA/\\$FILE/Miljöredovisning+2003.pdf](http://www.cerealia.se/cerealiawww/main.nsf/0/1626D38B6CACAF91C1256DE40038FFBA/$FILE/Miljöredovisning+2003.pdf)
- **SAS:** [http://www.scandinavian.net/12208/2003se\\_finalfinal.pdf](http://www.scandinavian.net/12208/2003se_finalfinal.pdf)
- **SCA:** <http://www.sca.se/Pdf/env-report03sv.pdf>
- **SKF:** <http://investors.skf.com/annual2003sv/>

## Bilaga 2, Kurser

**Kurser en revisor skall ha genomgått för att få revisorsexamen eller högre revisorsexamen.**

- Räkenskaps- och förvaltningsrevision
- Räkenskapsanalys
- Externredovisning
- Koncernredovisning
- Intern redovisning och ekonomistyrning
- Intern revision och kontroll
- Normer för upprättande av års- och koncernredovisning samt normer för metoder för värdering av balansposter och beräkning av resultatposter
- Rättsliga och yrkesmässiga normer för lagstadgad revision och för dem som utför sådan revision
- Associationsrätt
- Lagstiftning om konkurs och obestånd samt förmögenhetsbrott
- Beskattningsrätt
- Civil- och handelsrätt
- Arbetsrätt och lagstiftning om social trygghet
- Informations- och databehandling
- Organisationslära och nationalekonomi
- Matematik och statistik
- Grundläggande principer för finansiering

(FAR, 2004b3)

## Bilaga 3, Brev till respondenterna

### Angående intervju gällande frivillig miljöredovisning

Med anledning av vårt telefonsamtal där vi bestämde tid för intervju med Dig skickar vi härmed ett brev för att förtydliga vår avsikt med intervjun.

Vi är tre studenter från Handelshögskolan i Göteborg som läser Samhällsvetenskapligt miljövetarprogram med inriktning mot hållbart företagande. Vi skriver nu en kandidatuppsats inom redovisning. Uppsatsen behandlar problematiken kring upprättande och granskning av frivilliga miljöredovisningar. Med frivilliga miljöredovisningar menas den miljö- eller hållbarhetsredovisning som upprättas frivilligt av företagen. Denna redovisas vanligtvis i företagens årsredovisning eller som ett separat dokument.

Vi vill gärna ta del av företags och revisionsbyråers åsikter och erfarenheter inom detta område. Vi intervjuar därför representanter från företag som upprättar frivilliga miljöredovisningar samt revisorer från revisionsbyråer som granskar frivilliga miljöredovisningar.

Intervjun beräknas ta cirka en timme. Vi vill påminna om att Ditt deltagande i undersökningen är frivilligt och Du har, om så önskas, rätt att avbryta Din medverkan. Vi har tystnadsplikt och anonymisering av Dig eller företaget, kan göras om så önskas. Intervjувaren är inte ämnade för kommersiellt bruk, utan kommer endast att användas i vårt uppsatsarbete.

Om Du har några frågor är Du välkommen att kontakta oss eller vår handledare Lars-Eric Bergevärn.

Tack för Din medverkan!

Med vänliga hälsningar

Anna Berglund

Jeanette Nilsson

Hanna Rask

## **Bilaga 4, Intervjuguide för företagsrespondenter**

### **Intervjuguide för företagsrespondenter**

Denna kandidatuppsats behandlar problematiken kring upprättande och granskning av frivilliga miljöredovisningar. Författarna vill genom intervjuer med representanter från företag som upprättat frivilliga miljöredovisningar ta del av åsikter och erfarenheter inom det aktuella området. Med begreppet frivilliga miljöredovisningar menas den miljö- eller hållbarhetsredovisning som upprättas frivilligt av företag. De redovisas vanligen i företagets årsredovisning eller i ett separat dokument.

### **Bakgrundsfakta**

– Företagets bransch

Företagsrepresentantens;

- Befattning
- Roll vid upprättande av frivilliga miljöredovisningar
- Utbildning och erfarenhet inom miljöområdet

- A1. Varför ger Ditt företag ut en frivillig miljöredovisning?
- A2. Hur upprättas den frivilliga miljöredovisningen? Används några riktlinjer vid upprättandet?
  - Om ja, vilka?
  - Om nej, varför inte?
- A3. Vilka kvalitativa aspekter anser Du vara de viktigaste vid upprättande av den frivilliga miljöredovisningen?
- A4. Anser Du att det finns allmänt accepterade riktlinjer för upprättande av frivilliga miljöredovisningar?
  - Om ja, ge exempel.
  - Om nej, försvårar det upprättandet?
- A5. Varför har Ditt företag valt att få den frivilliga miljöredovisningen granskad av en revisor?
  - Vad anser Du att en extern granskning tillför frivilliga miljöredovisningar?
- A6. Vad tror Du att Din revisor granskar i den frivilliga miljöredovisningen?
  - Vad har Du för önskemål rörande granskningen?
- A7. Har Din revisor förklarat vad granskningen omfattar, hur den genomförs och sammanställs?
  - Upplever Du att Du förstår eller inte förstår vad som ingår i den granskning revisorn genomför? Ge exempel på sådana situationer.

- BILAGOR -

- A8. Har det upprättats något avtal mellan Ditt företag och Din revisor om vad granskningen innefattar?
- Om ja, kan du ge exempel på innehåll i ett sådant avtal?
  - Om nej, varför skrivs inget avtal?
- A9. Hur upplever Du relationen till Din revisor gällande den löpande kontakten före, under och efter granskningen? Kan Du ge exempel på positiva och negativa situationer?
- A10. I februari 2004 gav Föreningen Auktoriserade Revisorer ut ett förslag till rekommendation kallad ”Oberoende översiktlig granskning av frivillig separat hållbarhetsredovisning”. Vad vet Du om innehållet i denna? Hur har Du fått information om denna?
- A11. Anser Du att FARs förslag till rekommendation har förändrat granskningen?
- Om ja, hur har det förändrat granskningen?
- A12. Granskning av såväl ekonomiska redovisningar som frivilliga miljöredovisningar skall genomföras utifrån god revisionssed.
- Vad anser Du att god revisionssed är gällande granskning av frivilliga miljöredovisningar?
- A13. Används en revisor som rådgivare vid upprättandet av den frivilliga miljöredovisningen?
- Om ja, varför?
  - Om nej, varför inte?
- A14. Vad anser Du om att revisionsbyråer erbjuder rådgivning vid upprättande av miljöredovisningar och sedan granskar dem?
- Anser Du att detta förhållande påverkar trovärdigheten för innehållet i miljöredovisningen?
  - Anser Du att detta förhållande påverkar förtroendet för revisorsyrket?
- A15. I FARs förslag till rekommendation står att revisorn som granskar miljöredovisningar skall ha tillräcklig insikt och erfarenhet om frivilliga miljöredovisningar. Vad anser Du är tillräcklig insikt och erfarenhet?
- A16. Vilken formell kunskap och erfarenhet tror Du att revisorerna innehar om miljöfrågor?
- A17. Utgick Ditt företag från revisorns erfarenhet och kunskap när Ni valde revisor?
- Har Ditt företag gjort någon bedömning rörande om revisorn har tillräcklig insikt och erfarenhet för att granska den frivilliga miljöredovisningen?

## Bilaga 5, Intervjuguide för revisorsrespondenter

### Intervjuguide för revisorsrespondenter

Denna kandidatuppsats behandlar problematik kring upprättande och granskning av frivilliga miljöredovisningar. Författarna vill genom intervjuer med revisorer från revisionsbyråer som genomför granskning av frivilliga miljöredovisningar ta del av åsikter och erfarenheter inom det aktuella området. Med begreppet frivilliga miljöredovisningar menas den miljö- eller hållbarhetsredovisning som upprättas frivilligt av företag. De redovisas vanligen i företagets årsredovisning eller i ett separat dokument.

### Bakgrundfakta

Revisorns;

- Befattning
- Miljörelaterade utbildning
- Miljörelaterade arbetslivserfarenhet samt antal år
- Antal företag på år som han/hon utför arbete med frivilliga miljöredovisningar hos
- Antal timmar som läggs ner på arbete med frivilliga miljöredovisningar per år.

- B1. Beskriv den arbetsgång Du tillämpar vid granskning av frivilliga miljöredovisningar.
- Vad är det som granskas? Ge exempel
  - Genomför Du granskning av frivilliga miljöredovisningar utifrån några riktlinjer? Ge exempel.
- B2. Anser Du att det är någon skillnad på granskningens genomförande före och efter FARs införande av förslag till rekommendation?
- Om ja, ge exempel.
  - Anser Du att FARs förslag till rekommendation ger tydligare riktlinjer för granskning och gör den mer enhetlig företag och perioder emellan och därmed ökar jämförbarheten?
- B3. Vad anser Du att en oberoende, extern granskning tillför en frivillig miljöredovisning?
- B4. Vid revision av ekonomiska redovisningar finns det krav på att en övergripande revisionsplan skall ligga som grund. Använder Du en liknande övergripande revisionsplan vid granskning av frivilliga miljöredovisningar?
- Om ja, ge exempel på innehållet i en sådan övergripande revisionsplan.
  - Om nej, varför används inte detta?
- B5. Ett annat krav som ställs vid revision av ekonomiska redovisningar är att den skall dokumenteras. Förekommer någon dokumentation vid Din granskning av frivilliga miljöredovisningar?
- Om ja, ge exempel på innehåll i sådan dokumentation.
  - Om nej, varför förekommer ingen sådan dokumentation?
- B6. Medverkar fler personer från revisionsbyrån då Du genomför granskning av frivilliga miljöredovisningar?
- Om ja, vilka medverkar och vilka är deras roller vid granskningen?
- B7. Upprättas det ett avtal mellan revisionsbyrån och klienten liknande det avtal som förekommer vid revision av ekonomiska redovisningar?



- BILAGOR -

- Om ja, kan Du ge exempel på innehåll i ett sådant avtal?
  - Om nej, förklara varför det ej skrivs något avtal.
- B8. Förklarar Du för klienten omfattning, genomförande och sammanställning av granskningen?
- Om ja, varför?
  - Om nej, varför inte?
- B9. Upplever Du att klienterna förstår, eller inte förstår, vad som ingår i den granskning som Du genomför av frivilliga miljöredovisningar? Ge exempel på situationer då detta framkommer.
- B10. Tror Du att Du gör det klienten förväntar sig? Ge exempel.
- B11. Hur upplever Du relationen till klienter gällande den löpande kontakten inför, under och efter granskningen vars frivilliga miljöredovisningar granskas? Ge exempel på positiva och negativa situationer.
- B12. Upplever Du att det finns allmänt accepterade riktlinjer för upprättande av frivilliga miljöredovisningar?
- Om ja, ge exempel.
  - Om nej, försvårar detta Ditt arbete eller är Din granskning densamma oavsett vilka riktlinjer som används vid upprättande av en frivillig miljöredovisning?
- B13. Vilka kvalitativa aspekter anser Du att företag bör ha som utgångspunkt vid upprättande av en frivillig miljöredovisning?
- B14. Vad anser Du att god revisionsred innebär då det gäller granskning av frivilliga miljöredovisningar?
- B15. I FARs förslag till rekommendation står att granskaren måste överväga om han eller hon har den insikt och erfarenhet som fordras för uppdraget. Vad anser Du är tillräcklig insikt och erfarenhet för granskning av frivilliga miljöredovisningar?
- B16. Hur tillsätts de revisorer som genomför granskning av frivilliga miljöredovisningar på Din revisionsbyrå?
- B17. Utför Du rådgivning vid upprättande av frivilliga miljöredovisningar?
- Om ja, varför?
  - Om nej, varför inte?
  - Är det vanligt att klienten följer de råd Du ger?
- B18. Hur anser Du att kombinationen av att erbjuda rådgivning vid upprättande av de frivilliga miljöredovisningarna som sedan granskas av samma revisionsbyrå påverkar dels redovisningarnas trovärdighet och dels förtroendet för revisorerna?
- B19. Erbjuder Din revisionsbyrå internutbildning inom miljörevision?
- Om ja, vad omfattar den?
  - Om nej, varför inte?