



**EKONOMIHÖGSKOLAN**  
Lunds universitet

Företagsekonomiska institutionen  
Kandidatuppsats  
Januari 2003

# **Miljöinformation i förvaltningsberättelsen**

## **- hur långt sträcker sig revisorernas kompetens?**

**Författare**  
Cecilia Andersson  
My Andersson

**Handledare**  
Fredrik Ljungdahl

## Förkortningslista

ABL	Aktiebolagslagen (1975:1385)
BFN	Bokföringsnämnden
EMAS	Eco Management and Audit Scheme
EU	Europeiska Unionen
FAR	Tidigare Föreningen Auktoriserade Revisorer, idag endast FAR
FASB	Financial Accounting Standards Board
FEE	Fédération des Experts Comptables Européens
FN	Förenta Nationerna
IASB	International Accounting Standards Board
ICC	Internationella Handelskammaren
MB	Miljöbalken (1998:808)
MIS	Miljörevisorer i Sverige
SFF	Sveriges Finansanalytikers Förening
ÅRL	Årsredovisningslagen (1995:1554)

## Inledande sammanfattning

<b>Titel:</b>	Miljöinformation i förvaltningsberättelsen – hur långt sträcker sig revisorns kompetens?
<b>Seminarium:</b>	2003-01-17
<b>Ämne:</b>	Kandidatuppsats i redovisning, 10 poäng
<b>Författare:</b>	Cecilia Andersson My Andersson
<b>Handledare:</b>	Fredrik Ljungdahl
<b>Syfte:</b>	Uppsatsen syftar till att undersöka revisorernas granskning av tillstånds- och anmälningsskyldiga företags miljöinformation i förvaltningsberättelsen och i vilken utsträckning denna kan antas inverka på informationens tillförlitlighet.
<b>Metod:</b>	Vårt syfte med uppsatsen har angripits utifrån en explorativ ansats med en induktiv utgångspunkt som yttrar sig i en kvalitativ studie av ett antal auktoriserade revisorer och miljöexperter på utvalda revisionsbyråer. Vår undersökning är uppbyggd kring de lagar och normer som styr på området samt olika centrala begrepp om revisorn och informationens kvalitet.
<b>Resultat:</b>	Genom vår undersökning av revisorernas granskningsprocess har vi kommit fram till att metodiken vid revisionen i stort inte skiljer sig från revision av övrig information i årsredovisningen och bygger även här på väsentlighet och risk. Vidare är den miljöinformation som lämnas i förvaltningsberättelsen av sådan art att revisionen till stor del utgörs av dokumentgranskning. Som en följd av detta är användandet av miljöexperter för hjälp i revisionsprocessen relativt sällan förekommande. Genom vår analys har vi också kommit fram till att miljöinformationen i förvaltningsberättelsen, utifrån ovan nämnda aspekter om revisorns granskning, kan betraktas som tillförlitlig.
<b>Nyckelord:</b>	Miljöinformation, förvaltningsberättelse, revisorn, granskning, tillförlitlighet

# Innehållsförteckning

KAPITEL	SIDA
<b>1 INLEDNING</b>	<b>6</b>
1.1 Bakgrund	6
1.2 Problemdiskussion	8
1.3 Syfte	13
1.4 Avgränsningar	13
1.5 Disposition	14
<b>2 METOD</b>	<b>15</b>
2.1 Val av ämne	15
2.2 Övergripande metodansats	15
2.3 Handgriplig metodansats	16
2.3.1 Materialinsamling – Sekundärdata	16
2.3.2 Materialinsamling – Primärdata	17
2.3.3 Val av revisionsbyråer	18
2.4 Källkritik	19
2.5 Studiens tillförlitlighet	20
2.5.1 Validitet och reliabilitet	20
2.5.2 Den kvalitativa metodens problemområde	21
<b>3 INTRODUKTION I ÄMNET</b>	<b>23</b>
3.1 Begreppsbildning	23
3.1.1 Miljoredovisning	23
3.1.2 Förvaltningsberättelse	24
3.1.3 Miljörevision	24
3.2 Lagar och normer	26
3.2.1 Miljöbalken	26
3.2.2 ÅRL	27
3.2.3 BFN	28
3.2.4 FAR	29
3.2.5 FEE	30
<b>4 CENTRALA BEGREPP</b>	<b>32</b>
4.1 Revisorn	32
4.1.1 Roll	32
4.1.2 Kompetens	34
4.1.3 God sed	34
4.2 Informationens kvalitet	30

<b>5 EMPIRISK STUDIE</b>	<b>38</b>
5.1 Revisorns roll	38
5.2 Kompetens och utbildning	39
5.2.1 Auktorisation	40
5.3 Granskningsprocessen	41
5.3.1 Intern/extern expertis	42
5.4 Vägledning	43
5.4.1 Praxis	44
5.5 Informationens kvalitet	44
5.6 Framtida utveckling	45
<b>6 ANALYS</b>	<b>47</b>
<b>7 SLUTSATSER</b>	<b>53</b>
<b>KÄLLFÖRTECKNING</b>	<b>55</b>
<b>APPENDIX</b>	<b>59</b>
Bilaga I: Introduktionsbrev till intervjuade personer	59
Bilaga II: Diskussionstema – Auktoriserade revisorer	60
Diskussionstema – Miljöexperter	61

# 1. Inledning

---

---

*I detta första kapitel ämnar vi introducera läsaren i miljöredovisningens ursprung och dess utveckling för att senare redogöra för det fokus vi har valt, vilket slutligen leder fram till vår problemformulering. Kapitlet avslutas med en disposition av uppsatsen för att ge läsaren en översikt av arbetet.*

---

---

## 1.1 Bakgrund

Miljöredovisningen och dess historia tog sin början i slutet av 1960-talet (Bergström et al., 2002) och har sedan dess utvecklats i takt med den allmänna miljömedvetenheten. Bergström et al. (2002) pekar ut Brundtlandrapporten<sup>1</sup> från 1987 som ett av startskotten till miljöredovisningens uppsving. Den markanta ökningen av miljöredovisningar är dock enligt samma författare hänförlig till första hälften av 90-talet, vilket till viss del kan förklaras av handlingsprogrammet för hållbar utveckling, Agenda 21<sup>2</sup>. Handlingsprogrammet antogs vid FN-konferensen om miljö och utveckling i Rio de Janeiro 1992. Under ett uppföljningsmöte 1997 antogs ett nytt femårsprogram där en av de två huvudfrågorna för framtiden var att förändra produktions- och konsumtionsmönster (Agenda 21 forums hemsida). Detta kan antas ha fått direkta konsekvenser för företagens miljöagerande dels genom ökad press på mer miljömedveten produktion och dels indirekt genom konsumenternas ökade efterfrågan på miljövänligare produkter.

Handlingsprogrammet, i kombination med att den allmänna medvetenheten om miljöproblem har ökat de senaste 10 åren, kom med stor sannolikhet att öka trycket på bl.a. organisationers, nationella och kommunala organs och företags miljöarbete. Detta har efterhand resulterat i att lagstiftande och vägledande organ som FN, EU, FEE samt SFF utövar starkare påtryckningar idag än för tio år sedan på att företagen ska ta sitt miljöansvar.

---

<sup>1</sup> Den förra norska statsministern, Gro Harlem Brundtland, var ordförande för Brundtland-kommissionen som tillsattes 1983 av FN:s generalförsamling för att formulera ett världsprogram för miljö och utveckling. Ur denna kommission uppstod uttrycket "hållbar utveckling" som består av de ömsesidigt beroende delarna ekologisk, social och ekonomisk hållbarhet.

<sup>2</sup> Ett icke juridiskt förpliktigande handlingsprogram för att människor och organisationer på alla nivåer ska ändra sina vanor och beteende som skadar miljön.

De främsta pådrivarna bland företagens intressenter, av framtagandet av miljöinformation, anses dock vara anställda, banker och försäkringsbolag (NfR, 1996). I artikeln ”Miljö – Det hållbara företaget” (AV, 2001) förklaras detta av att anställda ofta blir hårt drabbade då företagets verksamhet ifrågasätts, genom att de därmed får stå till svars för och försvara företaget. I de fall företagen upprättar en miljöredovisning kan detta underlätta för de anställda då de kan hänvisa till denna. För dessa gäller också att då de själva är involverade i miljöarbetet är det viktigt att de har sådan information att de förstår företagets åtgärder i miljöarbetet (FEE, ”Towards a Generally...”, 2000). Vad gäller banker och försäkringsbolag efterfrågar de, enligt artikeln ”Miljörevision – vad är det?” (NfR, 1996), miljöinformation för deras riskbedömning. Oförutsedda miljökostnader och ansvarstagande kan nämligen få stora konsekvenser för deras del. Behovet av mer detaljerad information är troligtvis större hos de intressenter som tänker låna företaget pengar än för investerarna (FEE, ”Towards a Generally”..., 2000). Enligt samma källa handlar det för försäkringsbolagens del om att kunna göra en bedömning för att sätta korrekta premier. Aktieägare och kunder tillhör, enligt ovan nämnda artikel från Affärsvärlden (2001), inte de främsta påtryckningsgrupperna, då det för aktieägarnas del normalt räcker med den information som redovisas i årsredovisningen. För kundernas och leverantörernas del utgör miljöaspekten endast en av faktorerna som vägs in i deras val av produkter och tjänster, varför inte heller de ses som primära påtryckare.

Identifieringen av intressenter och mottagare av olika typer av information som ställer olika krav på företagen och som är intresserade av olika saker har sammantaget mynnat ut i en allt mer mångfasetterad redovisning. Idag görs bl.a. sociala, hållbarhets och etiska redovisningar. Vad gäller redovisning av miljöfrågor har detta dels kommit till uttryck i frivilliga, separata, externa miljöredovisningar, dels frivillig miljöinformation, integrerad i den ordinarie årsredovisningen. Det råder stor variation i hur börsbolagen väljer att redovisa sin miljöinformation (Ljungdahl, 1999) och idag kan en trend i Sverige skönjas där företag i allt mindre utsträckning väljer att särredovisa sin miljöinformation i separata miljörapporter (AV, 2002). Underlaget till sistnämnda artikel kommer från den internationella undersökning som KPMG för fjärde gången sedan 1993 genomfört på bl.a. världens 250 största företag. Förutom att rapporten visar på en minskning av de svenska företagens särredovisningar, visar dock även samma rapport att det produceras mer och bredare redovisning än tidigare. Denna motsägelse

behöver inte betyda att företagens miljömedvetenhet har minskat utan kan bl.a. förklaras av att företagen anser informationen så viktig att den bör integreras i den ordinarie årsredovisningen. En annan rimlig förklaring kan enligt oss vara att företagen vid lågkonjunktur drar ner på de separata miljöredovisningarna av besparingsskäl. Hur och varför företagen miljöredovisar kan bero på mycket men intressant är dock att miljöredovisningarna mer och mer kommer på tal, vilket också återspeglas i vårt nästa avsnitt som inleds med att vi tar fasta på att området till viss del har blivit lagreglerat.

## 1.2 Problemdiskussion

Efter ovanstående mer allmänna inblick i ämnet miljöredovisning börjar vi här diskutera oss fram till vår problemformulering samt syftet med uppsatsen.

Miljöredovisningen har under de senaste tre åren kommit att bli något mer reglerad vad beträffar företag med miljöpåverkande verksamhet. 1999 infördes ett tillägg till ÅRL 6 kap 1 § 3 st angående förvaltningsberättelsen. Företag som berörs av detta är dels sådana med tillståndspliktiga verksamheter, vilka under åren 1989 till 1999 endast var skyldiga att lämna in en miljörapport till den s.k. tillsynsmyndigheten<sup>3</sup> (Bergström et al., 2002), dels anmälningspliktiga, där endast vissa verksamheter behöver avge en miljörapport. I ”Förordning (1998:899) om miljöfarlig verksamhet och hälsoskydd” regleras vilka verksamheter som är tillstånds- respektive anmälningspliktiga. Den delar upp de olika verksamheterna i A, B och C anläggningar:

- A innebär att tillstånd skall sökas hos miljödomstolen
- B innebär att tillstånd skall sökas hos länsstyrelsen
- C innebär anmälningsplikt till kommunen

Bakgrunden till att lagen förändrades var att lagstiftaren ville anpassa den svenska redovisningslagstiftningen till den snabba utvecklingen, både i Sverige och internationellt (Flening, 1997). Det föll på Redovisningskommittén att utreda om svenska företag skulle åläggas att redovisa miljöinformation. I sitt slutbetänkande kom kommittén fram till att redovisningslagstiftningen i första hand fokuserar på sådan information som är av väsentlig betydelse för att man ska kunna få en uppfattning om

---

<sup>3</sup> Utgörs oftast av länsstyrelsen eller den kommunala miljö- och hälsoskyddsnämnden.



företagets finansiella ställning och resultat. Där ansåg man inte att miljöanknuten information intog någon särställning. För att poängtera den miljöinformation som är av väsentlig betydelse i detta avseende föreslog man dock att tillstånds- och anmälningspliktiga företag skulle lämna miljöinformation i förvaltningsberättelsen. Regeringen följde sedan i huvudsak detta förslag från Redovisningskommittén (Holmqvist-Larsson, 1999).

Propositionen (1996/97:167) har vidare den norska ”regnskapslov” med krav på obligatorisk miljöinformation i förvaltningsberättelsen som föregångare. Innan miljöinformationens form och innehåll fastställdes spekulerades det om hur omfattande detta krav skulle bli. I Holland var exempelvis praxis vid denna tid att redovisa en halv till två eller tre sidor med miljöinformation i förvaltningsberättelsen, oftast rörande företagets miljöpolicy och utveckling (Buisman et al., 1997). Samma författare menade vidare att miljöinformationen i förvaltningsberättelsen borde vara en sammanfattning av företagets miljöredovisning. Så omfattande kom dock inte det svenska lagkravet att bli, kanske framförallt med tanke på att förvaltningsberättelsen skall hållas någorlunda kortfattad. Vidare kan företagen som omfattas av ÅRL 6 Kap 1 § 3 st till stor del uppfylla lagkravet genom att utnyttja redan existerande information och då främst miljörapporter till tillsynsmyndigheten (Flening, 1997). Densamma menar vidare att kostnaden för att ta fram informationen då begränsas.

Den nya regleringen från 1999 innebär att dessa företag idag är tvingade, enligt ÅRL 6 kap 1 § 3 st, att redovisa verksamhetens miljöpåverkan i sin förvaltningsberättelse. Lagen har till syfte att ge utomstående intressenter ett bättre underlag för bedömning av företagets finansiella utvecklingsförmåga (Prop. 1996/97:167). De tillståndspliktiga företagen samt vissa anmälningspliktiga är dock fortfarande idag skyldiga att till tillsynsmyndigheten lämna en miljörapport enligt miljöbalken 26 kap 20 §.

År 1991 presenterade FN en modell för miljörapportering. Här ställdes ett antal informationskrav upp, vilka kan sägas utgöra kriterier för bedömningen av miljöinformationen<sup>4</sup> (Ljungdahl, 1995). I och med de rapporteringskriterier som följer av FN-modellen, införandet av miljöbalken 1999 och de i föregående stycke nämnda

---

<sup>4</sup> Informationskraven innefattar såväl miljöinformation i förvaltningsberättelsen som särskild särredovisning av miljöutgifter och miljörelaterade skulder eller avsättningar.

förändringarna i ÅRL har det diskuterats mycket om företagens miljöredovisning och deras sätt att redovisa miljöaspekter. Det har i tidigare uppsatser och avhandlingar resonerats kring bl.a. vilken miljöinformation som ska redovisas (Ljungdahl, 1995), vilka processer som finns för att utföra en frivillig granskning av separata miljöredovisningar (Caggianella et al., 2002), i vilken omfattning miljöredovisningen anses relevant (Lisnovic, et al., 2000) samt eventuella förväntningsgap som kan uppstå (Bengtsson, et al., 2001). Vi har även funnit en uppsats angående den nya lagen om miljöinformation i förvaltningsberättelsen (Eklöf et al., 2000), som är gjord utifrån ett företagsperspektiv, d.v.s. behandlar vilken information som ska redovisas. Vi har dock inte hittat lika mycket material som behandlar själva revisionen av miljöredovisningen, och framför allt inte om den lagstadgade, d.v.s. den miljöinformation som redovisas i förvaltningsberättelsen, vilket föranledde att våra blickar riktades mot detta område.

Förutom den lag som ovan nämndes angående den miljöinformation som ska redovisas i förvaltningsberättelsen, finns dessutom en specifik rekommendation<sup>5</sup> för vilken sorts information som bör tas med. För revisorernas del återfinns ett allmänt hållet uttalande<sup>6</sup> för hur granskningen av ovan nämnda information skall gå till. Detta uttalande ger revisorn vägledning i såväl planeringsstadiet som genomförandet av granskningen. Dessutom rekommenderas att revisorn anlitar miljöexperter vid behov.

Denna övergripande rekommendation som revisorn har att följa i sitt granskningsarbete bygger på innebörden av god revisions sed. Detta begrepp verkar, i samband med revisionsområdets utveckling, fortlöpande ha fått en vidare innebörd och innefattar idag även revision av obligatorisk miljöinformation. Innebörden av god revisions sed stöts av tre pelare<sup>7</sup> (Flening, 1999) men kan enkelt sägas vara god sed bland erfarna revisorer (FARs revisionsbok, 2000). Utöver vad FARs rekommendationer säger är det upp till varje revisor att använda sin kunskap, erfarenhet och omdöme, vilket gör att seden även utvecklas på revisionsbyråerna (FARs revisionsbok, 2000). En förutsättning för att den revision som görs ska uppfylla kraven på god revisions sed är även att revisorn uppfyller reglerna<sup>8</sup> för god revisors sed. De tre stöttepelarna för yrkets trovärdighet är kompetens,

---

<sup>5</sup> BFN U 98:2

<sup>6</sup> Revisionskommitténs uttalande "Revisorers beaktande av miljöfrågor vid granskning av årsredovisningen".

<sup>7</sup> Fullständighet, riktighet och verifierbarhet

<sup>8</sup> Dessa regler är nio till antalet: yrkesmässigt uppträdande, oberoende, oförenlig verksamhet, yrkesutövningen, tystnadsplikt, förhållandet till kollegor, publicitet och reklam, arvodesdebitering, vidareutbildning.

oberoende och tystnadsplikt, vilka alla är förutsättningar för att omvärlden ska kunna känna förtroende inför revisorn och dennes arbete (FARs revisionsbok, 2000). För att omvärlden ska kunna lita på den granskning som görs av revisorn, anser vi revisorns kompetens vara den springande punkten. Enligt Flening (1999) ska en revisor ha goda kunskaper om företagets verksamhet samt om de lagar och förordningar som berör just denna verksamhet. Därför är det av vikt för revisorer med tillstånds- eller anmälningspliktiga klienter att ha allmänna miljökunskaper samt att ha kännedom om miljöbalken för att kunna bedöma väsentlighet och risk i revisionsuppdraget (Flening, 1999). I och med att revisionen av miljöinformation i förvaltningsberättelsen kan anses vara ett relativt nytt område för revisorerna, uppkommer frågor kring informationens tillförlitlighet. I samband med detta kan man fråga sig i vilken utsträckning miljöspecialister på revisionsbyråerna, i den mån sådana specialister finns, reviderar företag med tillstånds- och anmälningspliktig verksamhet, samt i vilken omfattning revisorer inhämtar såväl intern som extern expertis.

Informationens tillförlitlighet behöver inte ytterst avgöras av revisorns granskning utan kan även bero på andra saker. Exempelvis kan företagens interna kontrollsystem vara av betydelse för informationens tillförlitlighet. Enligt Buisman et al. (1997) effektiviseras tillsynen genom bra miljöledningssystem. Exempel på sådana system är EUs EMAS och den internationella ISO 14000-serien. Tillförlitligheten är också enligt Flening (1997) beroende av att revisorn verifierar miljörapporten i de fall denna ligger till grund för förvaltningsberättelsens miljöinformation eftersom tillsynsmyndigheten inte har någon kontroll som garanterar uppgifternas korrekthet. Systemet bygger på egenkontroll och återknyter till vikten av väl fungerande interna system (Flening, 1997). Begreppet tillförlitlighet kan även sättas i ett större sammanhang som en av de fundamentala byggstenarna för begreppet användbarhet. Förutom tillförlitlighet är det för användbarheten också viktigt att informationen är relevant för användaren, d.v.s. att ”rätt” information lämnas, och att den kan göras jämförbar. För att informationen skall kunna uppfylla kraven på relevans måste dess målgrupp klart identifieras för att få fram vilken information som efterfrågas och därmed är relevant. Propositionen (1996/97:167) som föranledde lagtillägget lyfte fram de finansiella aktörerna och deras behov av miljöinformation. Enligt denna syftade vidare tillägget främst till att förbättra den finansiella informationen genom att ta med miljöpåverkande aspekter i förvaltningsberättelsen (Prop. 1996/97:167). Dessa aktörer fick genom SFF möjlighet

att yttra sig då lagförslaget var på remiss och kom i samband med detta ut med en rekommendation om vilken miljöinformation de ansåg önskvärd i årsredovisningen. BFNs uttalande kom dock att skilja sig avsevärt från denna rekommendation (Larfeldt, 1999), varför man i dag kan ställa sig frågan, till vilken nytta sådan information är. Ytterligare en byggsten för att uppnå användbarhet är jämförbarhet, vilken åstadkoms genom klara riktlinjer för vilken information som skall redovisas så att detta inte blir en tolkningsfråga och att inte olika bolag redovisar olika information (Ljungdahl et al., 2001). Då miljöinformationen i förvaltningsberättelsen idag oftast hämtas från företagens miljörapporter som varken är standardiserade till utseende eller innehåll (Holmqvist-Larsson, 1999) uppkommer risken för mindre enhetlig redovisning.

För att den obligatoriska miljöinformationen i förvaltningsberättelsen skall anses vara användbar och även vara av betydelse för bedömningen av företagets framtida utveckling, krävs som vi har diskuterat att den dels är tillförlitlig och jämförbar men även att den är relevant för sitt syfte. Här finns det många faktorer som spelar in, varav revisorn en. I och med rollen som oberoende granskare svarar dock denne främst för tillförlitligheten.

Utifrån detta ansvar kan man ifrågasätta om den ”vanliga” revisorn, d.v.s. auktoriserad revisor utan speciella miljökunskaper, besitter tillräcklig kompetens på området för att kunna genomföra en granskning som uppfyller kraven på god revisionsd.

Detta öppnar dessutom upp för en intressant debatt kring förändrade kunskapskrav vid revisorernas auktorisation. Föreningen MIS bildades 1990 och är en intresseförening för miljörevisorer vilken har till syfte att sprida kunskap om miljörevision (Föreningen MISs hemsida, 2002). År 1998 lade föreningen fram ett förslag om att införa begreppet auktoriserad miljörevisor, vilket Revisorsnämnden ansåg olämpligt med tanke på förväxlingsrisken med övriga auktoriserade revisorer (Balans, 1998). Därmed inte sagt att kunskapskraven inte borde omarbetas i takt med att redovisningskraven förändras till att idag även innefatta miljökunskaper.

Vad vi finner intressant i denna diskussion är därför att se på hur revisorerna har tagit sig an detta relativt nya revisionsområde. Hit hör också diskussionen kring revisorns roll och sammankopplingen med begreppet tillförlitlighet, som, enligt oss, i mångt och

mycket bygger på en kritisk granskning som genom rekommendationer och lagregleringar följer vissa mönster. Detta föranleder även frågan om revisorerna finner ovan nämnda vägledning från Revisionskommittén tillräcklig eller om de idag efterfrågar klarare riktlinjer och om det p.g.a. detta utvecklats desto mer praxis på området?

Ur ovan förda diskussion finner vi att den kärnfråga vi vill försöka besvara är hur den redovisade miljöinformationen i förvaltningsberättelsen är granskad och om tillförlitligheten utifrån detta kan anses styrkt.

### **1.3 Syfte**

Med denna uppsats avser vi att kartlägga revisorns granskningsprocess och utifrån detta försöka få en uppfattning om i vilken utsträckning den miljöinformation som tillstånds- och anmälningspliktiga företag är förordnade att redovisa i förvaltningsberättelsen kan betraktas som tillförlitlig. Utifrån detta syfte vill vi försöka få en förståelse för hur stor vikt revisorerna lägger vid granskningen av miljöinformationen i förvaltningsberättelsen. Slutligen hoppas vi även kunna utläsa eventuella trender vad gäller utvecklingen av revisionen på detta område.

### **1.4 Avgränsningar**

Genom att redan i syftet precisera att det endast är företag med tillstånds- och anmälningspliktig verksamhet som är av intresse, avgränsar vi oss redan där till att endast undersöka revisorernas hantering av dessa företags obligatoriska miljöinformation.

Vi har valt att begränsa vår undersökning till att omfatta revisorer på de idag fyra största revisionsbyråerna, KPMG, Öhrlings PricewaterhouseCoopers, Ernst & Young och Deloitte & Touche, samt BDO som är av något mindre storlek<sup>9</sup>. Begränsningen till dessa fem byråer är gjord framförallt med hänsyn till den knappa tid vi har att förfoga över.

---

<sup>9</sup> Motiveringar till gjorda val av revisionsbyråer återfinns i kapitel 2.

Vad gäller den tidsmässiga avgränsningen tar vi vår utgångspunkt i dagsläget och försöker lösa vårt problem utifrån hur det ser ut idag. Samtidigt är det oundvikligt att inte blicka tillbaka på tiden för införandet av tillägget till ÅRL 6 kap 1 §, d.v.s. 1999 för att se hur revisorerna har anpassat sig till förändringen.

## 1.5 Disposition

*Kapitel 2* redogör för de metoder vi har valt för att angripa ämnet och för att på ett strukturerat sätt genomföra vårt arbete. Dessutom ges här en del motiveringar till valet av de revisionsbyråer som ingår i undersökningsmaterialet.

*Kapitel 3* introducerar inledningsvis de för vår uppsats grundläggande begreppen miljöredovisning, förvaltningsberättelse och miljörevision. Detta följs av en inblick i för ämnet relevanta lagar och normer.

*Kapitel 4* presenterar våra centrala begrepp rörande revisorn i form av dennes roll och kompetens samt innebörden av god sed. Vidare för vi en diskussion kring redovisningsinformationens kvalitet utifrån begreppen användbarhet, jämförbarhet, relevans och tillförlitlighet. Detta kapitel utgör sedan vår analysram genom vilken vi angriper vår problemställning.

*Kapitel 5* utgörs av en presentation av den empiriska studie som gjorts. Inledningsvis redogörs för de teman vi valt att diskutera med intervjuade revisorer och miljöexperter. Empirin presenteras och diskuteras sedan utifrån de för uppsatsen väsentliga begreppen.

*Kapitel 6* är vårt analyskapitel där vi återkopplar empirin till vår analysram för att på så sätt möta den i inledningen introducerade problemformuleringen. Här belyses de reflektioner och intressanta aspekter som framkommit under arbetets gång.

*Kapitel 7* blir således det avslutande kapitlet där våra slutsatser presenteras.

## 2. Metod

---

---

*Nedan redogörs för de tillvägagångssätt vi har valt för att angripa vår problemformulering. Detta innefattar olika strategiska val av bl.a. revisionsbyråer och metodansats, vilka är avgörande för att det material som produceras skall vara så användbart för vår frågeställning som möjligt.*

---

---

### 2.1 Val av ämne

Ämnet miljöredovisning valdes av oss som uppsats tema då vi anser det utgöra en ny form av utmaning för företagen att förmedla svår presenterad och till viss del abstrakt information. Vidare är det en ny och mjukare form av redovisning till skillnad från den traditionella, viken i större utsträckning bygger på nyckeltal som fokuserar på företagets vinst eller lönsamhet. Detta något nydanande redovisningssätt torde också skapa en utmaning för revisorerna idag, vilket utgör grunden för vårt specifika ämnesval. Därtill gav ett tidigare skrivet PM i samma ämne mersmak samt visst underlag för oss att arbeta utifrån.

### 2.2 Övergripande metodansats

Som vi tidigare nämnt har inte vi återfunnit särskilt många studier i det ämne vi ämnar undersöka. Därav har vår undersökningsmetod fått en mer explorativ ansats. Med detta menas att vi i vår uppsats avser att utforska ett förhållande som är mindre känt. Vid användandet av en sådan undersökningsmetod finns det även möjlighet att identifiera eventuella problem på det studerade området (Andersen, 1998).

I de flesta fall väljer uppsatsförfattare att använda en av de två vanligaste metodansatserna, induktivt eller deduktivt tillvägagångssätt. I det induktiva tänkesättet utgår författarna från verkligheten och börjar med rena observationer för att se hur dessa kan bidra till skapandet av ny teori. Motsatt tillvägagångssätt används vid deduktion där teorier är utgångspunkten för observationer av verkligheten (Halvorsen, 1998). Dessa strategier kombineras därefter oftast med ett deskriptivt respektive normativt syfte med avhandlingen. Vårt val av övergripande metodansats kom inte att vara lika tydligt för oss från början. Vi avsåg dels att se på hur nuvarande normer och lagstiftning etc. påverkar revisorernas handlande och dels se på vilka tillvägagångssätt samt eventuell

praxis som används av revisorerna i deras granskning. Men då vår problemformulering tog sin utgångspunkt i den faktiska verkligheten kom vår ansats att vara induktiv.

Till ovan nämnda tillvägagångssätt valde vi ett i huvudsak deskriptivt syfte. Detta med tanke på att vi inte i någon större utsträckning ämnar ge förslag på hur principer och modeller borde användas på empirin och inte heller på hur empirin i form av eventuell praxis torde leda till nya revisionsprinciper.

Vid val av undersökningsmetod passade den kvalitativa metoden vårt syfte bäst, då vi genom att använda denna, enligt Andersen (1998), försöker skapa en djupare förståelse för det problem vi undersöker. Den kvalitativa metoden hänger nära samman med ett förstående syfte då den producerar data om egenskaper hos det som undersöks. Motsatsen till denna är den kvantitativa metoden, vilkens primära kunskapsyfte är att ur standardiserade och statistiska undersökningar dra generella slutsatser (Halvorsen, 1998).

Anledningen till vårt val av metod och syfte är främst att ämnet i sig är relativt outforskat och därför föll sig en explorativ ansats naturlig. I och med att vi till en början famlade i mörker utan direkt kunskap om det vi ville undersöka lämpade sig den kvalitativa metoden i enlighet med ovanstående stycke. Den kvantitativa metoden skulle endast tillåta oss att skrapa på ytan och inte ge oss djupare förståelse för den undersökta företeelsen. Dessutom hade det varit svårt att formulera frågor om ett för oss okänt förhållande då den kvantitativa metoden ställer höga krav på användandet av mätverktygen och exempelvis inte tillåter att oklara frågor omformuleras under arbetets gång. Detta går vi närmare in på i samband med diskussionen kring studiens tillförlitlighet.

## **2.3 Handgriplig metodansats**

### **2.3.1 Materialinsamling - Sekundärdata**

Enligt Lundahl (1999) utgörs sekundärdata av sådan information som redan är behandlad och publicerad av andra än författarna. Sådan information i form av tidigare skrivna kandidat- och magisteruppsatser inom området miljöredovisning fick bli vår



första kontakt med ämnet inför den här uppsatsen. Genom att ta del av dessa uppsatser utkristalliserade sig vårt sätt att vilja angripa miljöredovisningen på.

För att orientera oss i den diskussion som förts på ämnet under de senaste åren inriktade vi oss först på att söka efter artiklar på området miljöredovisning och miljörevision. På så sätt fick vi en första inblick i de frågor som nu behandlas i vår problemdiskussion och konkretiseras i vårt syfte. Bibliotekens tidskriftsdatabas, Affärsdatabasen, samt publicerade artiklar och information från FAR, tidskriften Balans samt FAR INFO, gav oss den mest matnyttiga informationen. Vidare fann vi en del litteratur på området som gav oss djupare förståelse för bl.a. begrepp, modeller och innebörden av certifieringar, ur vilken vi utarbetade uppsatsens analysram. Denna sekundärdata har kommit att utgöra ryggraden för fortsatta informationsinhämtning i form av primärdata.

### **2.3.2 Materialinsamling - Primärdata**

I motsats till sekundärdata utgörs primärdata av sådan information som utredaren själv samlar in (Lundahl, 1999). I enlighet med den kvalitativa metoden har vi genomfört djupintervjuer (Halvorsen, 1998), vilka utgör de primärdata som huvudsakligen kommer att ligga till grund för vår analys. Efter kontakt var tagen med berörda intervjupersoner skickade vi ut ett introduktionsbrev<sup>10</sup> där ämnet för vår uppsats samt intervjuupplägget presenterades. Intervjuerna är utformade på ett diskussionsliknande och ostrukturerat sätt. Halvorsen (1998) menar att frågorna på så sätt föds ur diskussionen, vilket enligt oss framkallar mer uttömmande svar då vi valt att hålla öppna frågeställningar<sup>11</sup>. För att kunna koncentrera oss fullt ut och lyssna på diskussionen använde vi oss av en diktafon. Detta möjliggjorde att intervjuerna kunde renskrivas och sålunda har ingen information gått förlorad. Intervjuerna är nio till antalet där fem är gjorda med auktoriserade revisorer och fyra med miljöspecialister beroende på i vilken mån byråerna besitter denna specialistkompetens<sup>12</sup>. Två av dessa är dock gjorda via e-mail, p.g.a. att vissa byråer endast har miljöexperter i Stockholm/Göteborg, vilket gjorde det svårt för oss att träffa dem personligen. Svaren från dessa intervjuer var inte lika uttömmande som vid de andra intervjuerna, men fortfarande naturligtvis av intresse. Den tydliga skillnaden

---

<sup>10</sup> Introduktionsbrevet återfinns i Bilaga I.

<sup>11</sup> De diskussionsämnen som tagits upp återfinns i Bilaga II.

<sup>12</sup> Intervjuade personer presenteras i källförteckningen.

mellan svaren från de personliga och e-mailbaserade intervjuerna kan också sägas bekräfta att vi utifrån vårt syfte valt rätt metod, detta just med tanke på svårigheten att via e-mail göra en intervju av diskussionsartad struktur. Vi tog dessutom kontakt med Revisornämnden för att få ett expertutlåtande i en av de frågor som även diskuterades med övriga intervjupersoner. Genom att vända oss såväl till revisorer som miljöspecialister ämnar vi kartlägga hur båda dessa hanterar den obligatoriska miljöinformationen i sin granskning samt i vilken mån dessa samarbetar. Intervjumaterialet har därefter sammanställts och analyserats för att därigenom bemöta problemställningen och leda fram till de slutsatser vi har kunnat dra. Då det primära syftet inte uppnås genom att redogöra för hur en viss byrå eller viss person går tillväga, återges inte heller de enskilda intervju svaren separat utan behandlas som en helhet.

### 2.3.3 Val av revisionsbyråer

Vi är primärt intresserade av hur revisorerna granskar miljöinformationen i förvaltningsberättelsen. Därav har vi valt att intervjua personer på ett antal revisionsbyråer av varierande storlek som underlag för vår analys. Vårt första val av företag, ”The big four”<sup>13</sup>, grundar sig på ett antagande om att dessa byråer är av sådan storlek att de har möjlighet att erbjuda specialistkompetens inom miljörevision. Vi har vidare tagit kontakt med ytterligare en byrå<sup>14</sup> av något mindre storlek. Vår ursprungliga intention vara att undersöka fler än en byrå av mindre storlek. Dessvärre möttes vi av en ovilja mot att ställa upp från flertalet revisorer på de byråer vi har kontaktat, vilket i enstaka fall kan förklaras av tidsbrist.

Syftet med att intervjua personer på såväl större som något mindre byråer är att kunna göra en jämförelse mellan byråer med stor kapacitet och byråer som kanske inte har samma möjlighet att tillhandahålla miljöspecialister men som med stor sannolikhet ändå reviderar den typ av företag som är relevant för vår uppsats. Dessutom tror vi oss kunna få en uppfattning om granskningen av såväl stora som små företag med tillstånds- och anmälningspliktig verksamhet i och med valet av både större och mindre revisionsbyråer.

---

<sup>13</sup> Utgörs av Öhrlings PricewaterhouseCoopers, Ernst & Young, Deloitte & Touche och KPMG

<sup>14</sup> BDO

## 2.4 Källkritik

Källkritiken kommer till tydligt uttryck vid användning av sekundärdata. Detta beror till stor del på att användaren då måste lita på någon annans insamlade data eftersom man inte har tillgång till råmaterialet.

De sekundärdata vi använder oss av utgör grunden dels till kapitel tre men först och främst för vår analysram, i förhållande till vilken empirin har undersökts. Dessutom har sekundärdatan använts i vår inledande diskussion för att presentera olika åsikter och synsätt kring miljöredovisning och miljörevision, vilket har lett fram till vår problemformulering. Vi är väl medvetna om att denna information är färgad av datainsamlarens personliga tolkning och teoretiska perspektiv samt dennes datainsamlingsmetod (Eneroth 1984). Detta har vi tagit hänsyn till genom att t.ex. försöka verifiera informationen genom olika källor. För detta har vi använt oss av böcker, forskningsartiklar, debattinlägg och informationsbroschyrer, vilket vi anser ha gett oss en mångsidighet i våra data. Förhoppningsvis har detta bidragit till att minska risken för att vi återger allt för vinklad information.

Naturligtvis kommer källkritiken även till uttryck i användandet av primärdata. Vi har därför även försökt förhålla oss kritiska till den data vi fått fram genom intervjuerna. För det första har det brev som skickats ut till intervjupersonerna varit objektivt skrivet där vi försökt undvika att lämna ut våra antaganden alltför mycket. Vidare har vi, för att undvika att ställa ledande frågor och på så sätt påverka intervjupersonen, till stor del istället gett den intervjuade ett tema att diskutera kring. Dessutom har vi ställt oss kritiska till det som sagts vid intervjutillfällena genom att ställa motfrågor. Här är vi dock medvetna om att ett deltagande i diskussionen även kan påverka objektiviteten negativt genom att vi omedvetet leder personen till de svar som söks.

Genom valet att behandla informationen konfidentiellt tror vi oss dessutom ha fått mer objektiv information. På detta sätt hoppas vi att ett förtroende har skapats mellan oss och den intervjuade personen vilket lett till att vi fått ta del av åsikter som kanske annars inte kommit fram.

## 2.5 Studiens tillförlitlighet

För att säkerställa att resultatet av vår undersökning är tillförlitligt och därigenom användbart, även i ett vidare perspektiv, är det av stor vikt att rätt metod väljs för att få fram ett material, ur vilket relevanta slutsatser kan dras.

### 2.5.1 Validitet och reliabilitet

Generellt sett brukar ovan nämnd aspekt, d.v.s. studiens tillförlitlighet, diskuteras utifrån begrepp såsom validitet och reliabilitet. Med validitet avses om undersökaren lyckats samla in sådan information som är relevant och giltig för frågeställningen (Halvorsen, 1998). Enligt Lundahl et al. (1999) definieras validitet som frånvaron av systematiska mätfel. Det är främst vid användandet av en kvantitativ metod som validitetsproblem kan uppstå i och med att denna metod utgår från en teoretisk egenskap som måste översättas till en operationell definition (Halvorsen, 1998). Problemet ligger i att uppnå en hög grad av överensstämmelse mellan det teoretiska och det operationella begreppet samt i att få svaren från undersökningen att överensstämma med verkligheten (Lundahl et al., 1999). Enligt Eneroth (1994) syftar den kvantitativa metoden till att mäta hur många av undersökningsobjekten som har den kvaliteten som undersöks, medan den kvalitativa metoden vill blottlägga undersökningsobjektets typiska kvaliteter.

Utifrån ovanstående diskussion finner vi att detta klassiska validitetsproblem som kan uppstå vid användning av mätverktyg är av mindre betydelse för vår undersökning. Eneroth (1994) för också detta resonemang som bygger på att användaren av en induktiv metod inte behöver operationalisera några begrepp utan utgår från verkligheten. Även om vi använder oss av en induktiv metod så har vi en del centrala begrepp som inte är helt glasklara och därför behöver operationaliseras. Med vår kvalitativa undersökningsmetod menar vi dock att validitetsproblemet i ovannämnda bemärkelse inte utgör ett problem för oss till följd av att vi medverkat vid de allra flesta intervjuerna och då kunnat klara ut eventuella frågetecken. Eneroth (1994) menar vidare att inte heller reliabilitet utgör något problem vid användandet av den kvalitativa metoden. Reliabilitet syftar till hur tillförlitlig datainsamlingsmetoden är samt att de omständigheter under vilka undersökningen sker, inte påverkar själva mätningen. Ovan

förda resonemang motiverar Eneroth (1994) med att det här inte används några mätinstrument. Det giltighetsproblem som dock ändå kan uppstå vid användandet av den kvalitativa metoden behandlar vi i nästa avsnitt.

Den kvalitativa metoden är inte på samma sätt som den kvantitativa lika känslig för validitets- och reliabilitetsproblem eftersom det vid användandet av den förstnämnda metoden inte uppstår mätproblem (Eneroth, 1994). Densamme menar dock att det däremot kan uppstå andra problem som kan göra studien mindre tillförlitlig och användbar, vilka vi då tolkar som en slags reliabilitets- och validitetsproblem.

### **2.5.2 Den kvalitativa metodens problemområde**

De problem som är av relevans för vår uppsats kommer här att redogöras för utifrån de resonemang som Eneroth (1994) för.

Det första problem som användaren av en kvalitativ metod ställs inför är att göra ett korrekt urval för undersökningen. För att i enlighet med den kvalitativa metoden skapa sig så stor förståelse för det undersökta fenomenet som möjligt gäller det *...att finna så olika exemplar av företeelsen i så olika naturliga situationer som möjligt...* (Eneroth, 1994 s. 67). Innan urvalet görs måste de begrepp som utgör uppsatsens ram vara klart definierade. Dessutom bör inte hela urvalet göras från början utan ske fortlöpande under arbetets gång. Detta beror på att undersökaren allt eftersom arbetet fortskrider blir mer varse om vilka pusselbitar som fattas (Eneroth 1994). För att minimera urvalsproblematiken i vår uppsats har vi för det första försökt variera vårt urval genom att dels intervjua auktoriserade revisorer på större och mindre revisionsbyråer, dels miljöexperter i den utsträckning sådana har funnits på berörda byråer. Vidare har vi inte bara vänt oss till de större kontoren utan även talat med revisorer på mindre kontor för att få fram ett så brett urval som möjligt. Därtill har urvalen gjorts löpande, allt eftersom vi blivit mer insatta i ämnet.

Nästa svårighet som kan uppstå är vid själva datainsamlingen och handlar om risken för att ställa frågor som kan uppfattas olika av olika intervjupersoner. Detta ställer krav på intervjuaren att uppmärksamma dessa eventuella mångtydigheter, samt att vid fortsatta intervjuer förtydliga frågans innebörd (Eneroth 1994). Genom vår valda metod anser vi

oss ha minimerat detta problem genom att under intervjun kunnat omformulera eventuellt oklara frågor. Dessutom har vi i efterhand, tack vare användandet av en diktafon, kunnat upptäcka möjliga tveksamheter, vilka har kunnat korrigeras genom ett enkelt telefonsamtal.

Det tredje problemet, datasammanställningen, handlar om att utröna olika kvaliteters samband. Här gäller det att upptäcka vilka begrepp som påverkar varandra. Genom att vi operationaliserar de för vår uppsats väsentliga begrepp i kapitel tre och fyra och dessutom anser oss ha minimerat de ovanstående problemen tror vi att förutsättningarna har ökat för att sambanden mellan olika begrepp kan ses. Detta lägger grunden för att korrekta slutsatser skall kunna dras.

Till sist kommer vi till det problem som gäller datas giltighet, med andra ord validitetsproblemet. Här handlar det om att insamlad data ska kunna sammanfattas och användas på de begrepp som bygger ramen för uppsatsen. För detta krävs att rätt data är insamlad och att den är hämtad ur ett urval som bäst kan förmedla denna information. En fråga som tydliggör problemet är: *...hur vet jag att det slutligt skapade begreppet, de funna kvaliteterna, verkligen fångar företeelse...?* (Eneroth, 1994 s. 73) Vi tror oss dock ha lyckats fånga rätt företeelser genom att vi utgått från begrepp<sup>15</sup> som vi anser korrelerar med vårt övergripande syfte.

Då vi anser oss ha tagit hänsyn till ovan nämnda problemspekter i kombination med kunskap om ämnet, d.v.s. miljöinformation i förvaltningsberättelsen, bedömer vi att vår valda metod ger tillförlitlighet åt vår undersökning, vilket också gör den användbar.

---

<sup>15</sup> Dessa begrepp redogörs för i kapitel fyra

## 3. Introduktion i ämnet

---

---

*I detta avsnitt ges läsaren en djupare introduktion i de tre för ämnet grundläggande begreppen miljöredovisning, förvaltningsberättelse och miljörevision. Begreppen definieras för att läsaren skall förstå deras olika innebörder och för hur vi i kommande kapitel använder dessa. I anslutning till detta presenteras dessutom de lagar och normer som styr området. Med detta kapitel vill vi ge läsaren en grund att stå på inför fortsatt läsning.*

---

---

### 3.1 Begreppsbildning

#### 3.1.1 Miljöredovisning

Precis som för övrig redovisning syftar miljöredovisning till att ge information som mottagaren har nytta av i egenskap av företagets intressent. Miljöredovisning är dessutom ett av de viktigaste sätten för ett företag att förmedla sitt miljöarbete och sin miljöpolicy (Larsson, 1997).

Det är inte alltid lätt att finna en enhetlig definition för begreppet miljöredovisning då begreppet kan ha olika betydelser för olika saker och för olika människor och sammanhang. Enligt Jakobsson et al. (1998) är miljöredovisning:

*såväl intern som extern presentation av miljöinformation och miljömål samt uppföljning och utvärdering av företagets miljöprestanda i ett media valt efter målgruppens behov och företagets kommunikationsmål (s. 16)*

Idag har företag som väljer att redovisa och rapportera miljöpåverkande information olika möjligheter till detta. De troligtvis vanligast förekommande sätten är att informationen lämnas i en separat miljöredovisning, skild från den ordinarie årsredovisningen, eller att den integreras i den vanliga årsredovisningen. Vad gäller den separata miljöredovisningen är den inte bunden till att redovisas en gång per år och inte heller till att revideras av en extern granskare (Jakobsson et al., 1998).

För företag med viss verksamhet, d.v.s. tillstånds- och anmälningspliktiga företag, finns utöver den miljörapport som skall lämnas till tillsynsmyndigheten, två typer av rapportering varav den ena är tvingande. För dessa företag gäller först och främst att de enligt lag är tvungna att redovisa miljöpåverkande information i förvaltningsberättelsen

(ÅRL 6 kap 1 § 3 st). Därutöver kan de dessutom frivilligt lämna informationen såsom övriga företag enligt föregående stycke.

Anledningarna till att företag idag på olika sätt rapporterar om sin miljöpåverkande verksamhet antas vara många. Förutom den information som företag med viss verksamhet är tvungna att rapportera så lämnar idag allt fler företag i allt större utsträckning mer miljörelaterad information än vad lagen kräver. En anledning sägs vara att miljöinformationen utgör ett konkurrensverktyg (Flening, 1999) genom att konkurrensen om kunderna hårdnar och att det nu endast behöver vara små skillnader som avgör deras val. Därför kan ett aktivt miljöarbete skapa ett starkt varumärke (Flening, 1999), vilket vi tror kan ge avgörande konkurrensfördelar.

### **3.1.2 Förvaltningsberättelse**

Ett aktiebolags årsredovisning skall, enligt ÅRL 2 kap 1 § bestå av de fyra delarna förvaltningsberättelse, resultat-, balansräkning och noter samt i vissa fall en finansieringsanalys. Innehållet i själva förvaltningsberättelsen regleras av ÅRL 6 kap 1 § och ämnar komplettera de övriga delarna av årsredovisningen (BFN U 96:6). Förvaltningsberättelsen skall dessutom:

*...inhålla en rättvisande översikt över utvecklingen av bolagets verksamhet, ställning och resultat. (ÅRL 6 kap 1 § 1 st)*

Det är just i förvaltningsberättelsen som tillstånds- och anmälningspliktiga företag enligt lag är skyldiga att redovisa sin miljöpåverkan. Under punkten 3.2.3, i samband med BFNs uttalande, beskrivs närmare vilken miljöinformation som bör tas med. Därtill ges även ett exempel på hur denna kan utformas.

### **3.1.3 Miljörevision**

Vad gäller vanlig finansiell revision kan nog de flesta enas om att det avser granskning av ett företags bokföring, redovisning och förvaltningsberättelse. Granskningen följer också vissa mönster som regleras av lag, praxis samt god redovisnings- och revisionsred (Larsson, 1997). Begreppet miljörevision är dock liksom miljöredovisning ett tvetydigt



begrepp. En lämplig definition<sup>16</sup> på begreppet miljörevision finner vi hos Larsson (1995):

*...ledningsinstrument, som innebär en systematisk, dokumenterad, periodisk och objektiv värdering av hur väl företagets miljöskyddsorganisation, ledningsrutiner och utrustning fungerar, med syfte att vara till hjälp i skyddet av miljön... (s. 52)*

Ordet miljörevision har en bred innebörd och innefattar såväl granskning av den frivilliga miljöinformation vilken dels produceras i separata miljöredovisningar, dels integreras i årsredovisningen men även lagstadgad miljöinformation i förvaltningsberättelsen. Dessutom används begreppet för benämningen på den granskning som görs av företags miljöledningssystem i samband med registrering enligt EMAS eller certifiering enligt ISO 14001 (Larsson, 1997). I detta sammanhang avser miljörevision även granskning av om företaget följt gällande lagstiftning. Såväl EMAS som ICC definierar miljörevision som ett internt ledningsinstrument och menar att syftet med revisionen är att regelbundet och objektivt värdera företagets miljöarbete. Vidare bidrar detta till skapandet av ett ledningssystem som underlättar företagsledningens styrning av verksamheten (NfR, 1996). För granskning av miljöledningssystem finns idag certifierade miljörevisorer vilka antingen arbetar som företagsinterna miljörevisorer, konsulter eller som externa miljörevisorer i certifieringsorgan. De sistnämnda är framförallt inriktade på revision av miljöledningssystem, miljöteknik och miljölagstiftning (Giertz et al., 1997). Vid användandet av begreppet miljörevision i denna uppsats syftar vi genomgående till den innebörd av begreppet som berör vårt område, d.v.s. granskning av miljöinformation i förvaltningsberättelsen.

Larsson (1995) konstaterar vidare att miljörevisionens syfte är som följer:

*det övergripande syftet med en miljörevision är att göra jämförelser mellan utfall och förväntningar samt undanröja osäkerhet kring uppgivna data för att korrekt kunna redovisa företagets miljömässiga status.(s. 73)*

Med andra ord är själva granskningen en mycket central del för att miljöredovisning och miljöledningssystem etc. skall anses trovärdiga och på så sätt också vara användbara för mottagaren (Pernfors, 1999). I förlängningen kan anlitaandet av en extern granskare även

---

<sup>16</sup> Definitionen bygger i stort på ICCs definition från 1988

innebära att företagets trovärdighet ökar gentemot omvärlden, vilket kan förklara varför många idag väljer att frivilligt anlita denna hjälp eller att integrera miljöinformationen i årsredovisningen (NfR, 1996).

Hur revisorerna hanterar den miljöinformation som enligt lag skall lämnas i förvaltningsberättelsen, vilket också utgör vårt undersökningsobjekt, behandlas i senare kapitel. Vilken lagstiftning och vilka normer som gäller denna miljöinformation samt vilken vägledning som finns för revisorerna på området preciseras nedan.

## **3.2 Lagar och normer**

I och med införandet av tillägget i ÅRL 6 kap 1 § bestämdes att tillstånds- och anmälningspliktiga företag i sin förvaltningsberättelse skall lämna information om verksamhetens miljöpåverkan på den yttre miljön. Vilka företag som berörs av detta samt vilken information som skall lämnas och därmed också granskas återfinns i detta avsnitt.

### **3.2.1 Miljöbalken**

Miljöbalken (1998:808) trädde ikraft den 1 januari 1999 och ersatte då 15 tidigare miljölagar. I en sammanfattning av miljöbalken från Regeringskansliet (Miljödepartementet, 1998) nämns tre skäl till skapandet av miljöbalken:

1. Tidigare regelverk var svåröverskådligt, vilket förbättrades genom att samla upp dessa i en central miljölagstiftning
2. Vissa miljöstörande verksamheter hade tidigare en bristfällig reglering, men genom miljöbalken ställs samma grundläggande krav på alla verksamheter.
3. I och med upptäckten av nya miljöproblem täcker miljöbalken in fler miljöfarliga områden och reglerar idag all verksamhet som bidrar till en dålig miljö.

I motsats till ovanstående mer positiva inställning har det enligt Östlund (2001) höjts röster, först och främst från småföretagare, på att miljöbalken är otydlig och att kravet på förutsägbarhet inte uppnås i den bemärkelsen att gränsdragningarna mellan de olika

verksamheterna är svåra att göra. Som svar på denna kritik har Miljöbalkskommittén fått i uppdrag att utvärdera miljöbalken och innan utgången av år 2003 redovisa nödvändiga reformförslag (Westerling, 2002).

I miljöbalken 9 kap 1 § definieras begreppet miljöfarlig verksamhet, vilket ligger till grund för regleringen i 9 kap 6 § om vilka företag som anses bedriva tillstånds- och anmälningspliktig verksamhet. Specificering av vilka verksamheter som klassificeras som A, B och C anläggningar regleras i "Förordning (1998:899) om miljöfarlig verksamhet och hälsoskydd". Miljöbalken lägger därmed grunden till vilka företag som måste redovisa miljöinformation i förvaltningsberättelsen.

### 3.2.2 ÅRL

Årsredovisningslagen (ÅRL 1995:1554) 6 kap 1 § 3 st är den lag som reglerar att tillstånds- och anmälningspliktiga företag skall redovisa miljöpåverkande information i förvaltningsberättelsen.

*Utöver sådan information om verksamhetens miljöpåverkan som skall lämnas enligt första och andra styckena skall företag som bedriver verksamhet som är tillstånds- eller anmälningspliktig enligt miljöbalken (1998:808) lämna upplysningar i övrigt om verksamhetens påverkan på den yttre miljön. (ÅRL 6 kap 1 § 3 st)*

Med miljöpåverkande verksamhet menas den påverkan som uppstår på den yttre miljön i den normala produktionsprocessen av en vara eller tjänst och vars påverkan är en direkt eller naturlig följd av den verksamhet företaget utövar (BFN U 98:2). Produkternas användning, innehåll eller slutliga omhändertagande omfattas sålunda inte av lagen. Bestämmelsen berör också endast information om svenska bolag, vilket får som konsekvens att svenska internationella koncerner endast behöver redovisa en del av deras miljöpåverkan i koncernbokslutens förvaltningsberättelse (Flening, 1999).

Lagändringen syftar främst till att förbättra den biten av företagets finansiella information som hänger samman med eller direkt orsakas av deras miljöpåverkan och som kan vara av betydelse för företagets finansiella utvecklingsförmåga (Prop. 1996/97:167). I artikeln "Miljöinformation i förvaltningsberättelsen" (Holmqvist-

Larsson, 1999) diskuteras ordalydelsen kring ...*i övrigt...* (ÅRL 6 kap 1 § 3 st), i vilken författaren menar att detta kan tolkas som ett krav på att information av annan karaktär än finansiell skall redovisas. Vilken information som bör lämnas specificeras av BFN.

### 3.2.3 BFN

Inför införandet av ÅRL 6 kap 1 § 3 st lämnade BFN på uppdrag av regeringen ett uttalande, BFN U 98:2, för att konkretisera vilken miljöinformation som tillstånds- och anmälningsspliktiga företag bör lämna i förvaltningsberättelsen (Holmqvist-Larsson, 1999). BFNs bedömning av vad som skall redovisas utgör dock bara ett minimikrav där det naturligtvis är tillåtet och ibland även lämpligt att utöka informationen (BFN U 98:2). I de fall företagen redovisar ytterligare information skall revisorn naturligtvis även granska denna. Om bolaget har flera tillstånds- eller anmälningsspliktiga verksamheter kan dessa enligt BFN redovisas genom en sammanställning. Den information som redovisas i förvaltningsberättelsen hämtas ofta, i enlighet med vad regeringen uttryckte i sin proposition (1996/97:167), från företagets miljörapport. I och med att de allra flesta anmälningsspliktiga verksamheter inte behöver avge någon miljörapport har BFN dock tolkat lagen så att upplysningskraven angående miljöinformationen i förvaltningsberättelsen är lägre ställda för dessa verksamheter (Larsson et al., 1999).

BFN anser i sitt uttalande att bolag som bedriver tillstånds- och anmälningsspliktig verksamhet skall:

- ange detta i förvaltningsberättelsen
- ange vad tillstånds- eller anmälningssplikten avser
- ange om miljöpåverkan i huvudsak sker genom utsläpp till luft, vatten eller mark eller genom avfall eller buller (gäller endast tillståndsspliktig verksamhet)
- ange om väsentliga tillstånd behöver förnyas eller revideras under det kommande räkenskapsåret samt skälet härtill
- ange om tillstånd eller godkänd anmälan ännu inte föreligger
- ange eventuella väsentliga förelägganden enligt miljöbalken

- ange hur beroende bolaget är av den tillstånds- respektive anmälningspliktiga verksamheten

Omfattningen av och innehållet i informationen skall enligt BFNs uttalande (U 98:2) dock anpassas till omständigheterna i det enskilda fallet, d.v.s. beroende på hur stor och komplex verksamhet det rör sig om.

Nedan följer ett exempel på hur informationen kan presenteras i förvaltningsberättelsen:

*Bolaget bedriver tillståndspliktig verksamhet enligt miljöbalken. Tillståndet avser tvätterier där perkloretylen och andra organiska lösningsmedel förbrukas. De organiska lösningsmedlen påverkar den yttre miljön genom avdunstning till luft. Under år 200X kommer tillståndet att behöva förnyas eftersom tvättvolymen ökar. Den tillståndspliktiga produktionen motsvarar 90% av bolagets nettoomsättning. (BFN U 98:2)*

### 3.2.4 FAR

All information, däribland miljöinformation, som lämnas i ett aktiebolags årsredovisning skall, enligt ABL 10 kap 3 §, granskas av en revisor. Som tidigare redogjorts för har FAR i sina rekommendationer ett uttalande från Revisionskommittén angående ”Revisorns beaktande av miljöfrågor vid granskning av årsredovisningen”. Här behandlas övergripande hur revisorn skall gå tillväga i sin planering och granskning av miljöinformationen i förvaltningsberättelsen. Uttalandet kan enligt oss ses som ett komplement till den ordinarie revisionsprocessen<sup>17</sup>, vilken i sig är en vägledning för revisorns planering och tillvägagångssätt i den finansiella revisionen.

Då miljörevision inte heller på annat sätt intar någon särställning i revisionen bygger även denna på väsentlighet och risk. Det som dock gör att rekommendationerna skiljer sig åt är att revisorn rekommenderas anlita miljöexperter om denne avser att använda resultatet av sådant arbete som utförts av miljöexperter eller tekniska experter på begäran av företagsledningen. Till hjälp för revisorn i dennes granskningsprocess finns i Revisionskommitténs rekommendation dessutom ett avsnitt kallat ”Genomförandet av granskningen”. Här ställs dels upp ett par punkter som kan hjälpa revisorn att få fram

---

<sup>17</sup> ”Revisionsprocessen”, en revisionsrekommendation från FAR

underlag för att kunna verifiera miljöinformationen, dels ett par frågor som densamme kan ställa till sin klient för att skapa sig en uppfattning om företagets egen kontroll över miljöfrågor.

Vad som ovan sagts om lagstiftning och rekommendationer gäller svenska förhållanden. Också internationellt finns normgivande organ vars inlägg i debatterna naturligtvis även påverkar Sverige. Ett sådant organ är FEE som presenteras nedan.

### **3.2.5 FEE**

FEE är en samlad ideell organisation för revisorer i Europa och representeras av olika länders nationella revisorsorganisationer (FEEs hemsida, 2002). Organisationen spelar en betydande roll för normgivningen både vad gäller miljöredovisning och miljörevision. FEE har i flera år deltagit i diskussionerna kring skapandet av stabila ramverk för redovisning av miljöinformation (Larsson et al., 1999). FEE publicerade dessutom 1999 ett diskussionsunderlag benämnt ”Providing Assurance on Environmental Reports” (FEEs hemsida, 2002), vilken behandlar behovet av riktlinjer för den oberoende granskningen av miljöredovisningar och syftar till att bidra till utvecklingen på området i allmänhet och normgivningen i synnerhet (Larsson, 2001). I rapporten från 1999 ställer FEE upp åtta huvudsakliga diskussionsområden med aktuella frågor som behandlar bl.a. vikten av att revisorn är insatt i det uppdragsgivande företagets verksamhet samt att denne är förtrogen med aktuell miljölagstiftning, allt för att kunna bedöma risker och väsentligheter. För detta krävs bl.a. enligt samma rapport att revisorn verifierar de interna kontrollsystem som företagen bör ha för att på ett tillfredsställande sätt hantera miljöfrågor. Revisorn har också till uppgift att förmedla eventuella miljöhot som skulle kunna äventyra klientens fortsatta verksamhet. Ett sådant iakttagande måste revisorn naturligtvis även beakta vid sin avrapportering (FEE, ”Providing Assurance...”,1999).

Övriga viktiga beaktande som FEE tar upp, men som inte beskrivs närmare här, är bl.a. revisionens krav på fullständighet, exakthet, väsentlighet och jämförbarhet. Trots att dessa riktlinjer, för oberoende granskning av miljöinformation, inte är direkt riktade mot den sortens information som behandlas i denna uppsats kan de ändå vara av intresse även för denna sortens granskning. Detta främst med tanke på den något tunna

vägledningen som idag finns för revisorerna för deras granskning av miljöinformation i förvaltningsberättelsen.

I inledningen till kapitlet framhöll vi att detta ämnade göra läsaren mer insatt i ämnet inför kommande kapitel. Detta har dock även varit av stor betydelse för oss då bitarna här tillsammans har byggt en grund för oss att stå på. Utifrån denna har vi kunnat plocka ut för vår uppsats centrala begrepp som hjälpt oss komma fram till på vilket sätt vi skulle närma oss empirin. Den slutliga analysen återknyter också till vad som behandlats i detta kapitel.

## 4. Centrala begrepp

---

---

*I detta kapitel fokuserar vi inledningsvis på revisorn utifrån dennes roll och kompetens. I samband med detta tar vi även upp god sed som dels vägleder revisorns i dennes förhållnings- och arbetssätt, men även påverkar redovisningsinformationens kvalitet som är detta kapitelns andra stora huvudpunkt. Under avsnittet "Informationens kvalitet" operationaliserar vi andra för vår uppsats viktiga begrepp för att tydligare kunna se dels samband dem emellan, och dels på vilka sätt de kan vara rent beroende av varandra. Vidare behandlas olika internationella ramverk som på olika sätt bidrar till diskussionen av ovan nämnda huvudpunkter. Detta kapitel utgör sedan i sin helhet den ram utifrån vilken empirin i senare kapitel analyseras.*

---

---

### 4.1 Revisorn

#### 4.1.1 Roll

Revisorns roll och dess betydelse tar Ijiri (1983) fasta på i ett av sina två redovisningsteoretiska ramverk, det s.k. "accountability-based conceptual framework". Detta bygger på existensen av ett rättvisande informationsflöde mellan de båda huvudparterna, d.v.s. producenten av redovisningsinformationen och mottagaren. Här menar Ijiri (1983) att en tredje part, redovisningsexperten/revisorn, intar en medlande roll och ansvarar för att underlätta informationsflödet av den efterfrågade redovisningen, samt för dess objektivitet. Det andra ramverket, "decision-based conceptual framework", grundar sig på förutsättningen om att redovisningsinformationen kan användas i användarens beslutsprocess. Därmed betonar detta ramverk användarsidan av förhållandet (Ijiri, 1983).

Ijiris (1983) "accountability-based conceptual framework" är därför först och främst av intresse vid diskussionen av revisorns roll. Då detta ramverk även behandlar de tre parternas interaktion med varandra och behovet av att skapa fungerande redovisningssystem, kommer vi att återknyta till detta även i avsnittet om informationens kvalitet. I detta sammanhang blir även "decision-based conceptual framework", med sitt användarperspektiv tillämpligt. Vad revisorns roll mer konkret innebär resonerar vi kring nedan.

Med tanke på att revisorsyrket i Sverige kan spåras ända tillbaka till 1600-talet har revisorns roll förändrats under tidens gång (Andersson et al., 1998). För dagens revisorer finns det enligt FAR dels en renodlad, d.v.s. lagstadgad, revisorsroll, dels en



utvidgad icke lagbunden roll. Den första huvudsakliga rollen styrs av ett antal bestämmelser. Vad den valda revisorn får och inte får göra styrs av ABL. Revisorslagen (2001:883) och Förordning (2001:985) bestämmer hur auktoriserade och godkända revisorer skall agera. (FARs Revisionsbok, 2000)

Även om revisorns konsultroll kommit att bli allt mer ifrågasatt, är rådgivning i anslutning till iakttagelser vid granskningen ändå en naturlig del av den lagstadgade revisionen. Detta följer av att revisorn har god insyn i verksamheten och intar på så sätt en viktig funktion som samtalspartner och bollplank med företagsledningen respektive den ensamme företagsledaren. Ur detta har således den utvidgade revisorsrollen vuxit fram. En viktig inskränkning i detta är dock att revisorn aldrig får vara med att fatta beslut (FARs Revisionsbok, 2000). Blotta existensen av de motstridiga intressena, d.v.s. revisionsbyråernas tillhandahållande av både revisions- och konsulttjänster, kan dock tyckas nagga på revisorernas trovärdighet (DI, 2001). Att revisorerna verkligen värnar om sitt oberoende är ett av kugghjulen för en fungerande kapitalmarknad då revisorn genom sin oberoende granskning möjliggör för investerare att våga placera kapital i verksamheter de själva inte kontrollerar (Hallsenius, 2002). Att revisorn kan ses som allmänhetens tjänare understryks av det faktum att denne agerar under en statlig tillsynsmyndighet, nämligen Revisorsnämnden (DI, 2001).

Utöver vad som ovan har diskuterats, angående revisorns roll som oberoende granskare och verifierare av redovisad information, har denne även en roll som påtryckare för utvecklingen på nya områden (Larsson, 1998), vilket i vårt fall utgörs av miljöredovisning och miljörevision.

Vad revisorns roll dock inte innebär, som allmänheten i många fall kan tro, är att vara någon slags övervakare i det bolag han är vald. Revisorn skall inte heller ses som överordnad det bolag eller den förvaltning han granskar (Andersson, 2002). Denna villfarelse kan skapa förväntningsgap om vad revisorns egentliga roll är, vilken regleras av ABL 10 kap. Det är viktigt att poängtera att det alltid är det redovisande företaget som ansvarar för redovisningens innehåll och revisorn för granskningen (Pernfors, 1999).

### **4.1.2 Kompetens**

I och med tillägget i ÅRL 6 kap 1 § har revisorernas arbetsområde utvidgats till att även innefatta revision av miljöinformation. Ett annat rykande färskt exempel på hur förändrade lagar utvidgar revisorns arbetsområde är införandet av krav på redovisning av sjukfrånvaro. Vad gäller miljöinformationen har frågan väckts om denna granskning ligger inom ramen för revisorns normala kompetensområde (Giertz et al., 1997). Regeringen har här tagit ställning för att så är fallet. Detta har sin grund i revisorsorganisationernas remissvar där de försäkrar att förändringen inte kommer att skapa några problem för kåren. Regeringen menar vidare att kåren, då detta behövs, bör utöka sin kompetens (Larsson et al., 1999).

Ett första exempel på inom vilka områden det krävs ökad miljökompetens av revisorerna är rörande tillstånds- och anmälningspliktiga företag. Det finns i dag ett stort antal företag som av olika orsaker, däribland okunskap, inte anmäler eller söker tillstånd för dessa typer av verksamheter. Det ingår då som en av revisorns uppgifter att kontrollera ifall dennes klienter bedriver någon form av verksamhet som faller under A, B eller C klassificering (Larsson et al., 1999). För att dels kunna bedöma detta, dels revidera den miljöinformation som presenteras i förvaltningsberättelsen, krävs att revisorn har god kännedom om företagets verksamhet, om miljöbalken i stort samt de mer specifika underordnade lagar och förordningar som berör de företag vars årsredovisning revisorn granskar (Flening, 1997). Dessutom bör revisorn skaffa sig kunskap om de principer och rutiner som företaget använder för att kunna följa ovan nämnda lagar och förordningar (Flening, 1999). I avsaknad av nödvändig kompetens är det vidare upp till revisorn att inse då det behövs specialister samt vilken typ av kompetens dessa då bör ha (Larsson, 1998). Miljöexperter kan på detta sätt i allt större utsträckning komma att integreras och utgöra en naturlig del av revisionsgruppen (Larsson et al., 1999).

### **4.1.3 God sed**

God revisions-, revisors- och redovisningssed är här alla intagna under samlingsbegreppet god sed, vars innebörd nedan förklaras var och en för sig.

Som tidigare redogjorts för i inledningen och som även Flening (1999) diskuterar så intar inte miljöinformationen någon särställning inom begreppet *god revisionsred*. Synen på god revisionsred är bred men innefattar grundläggande regler på fullständighet, riktighet och verifierbarhet, vilka gäller för all typ av redovisningsgranskning. Hur själva tolkningen av begreppet ska uttryckas överlåter regeringen till stor del till de normgivande organen, främst BFN (Larsson et al., 1999). Vad gäller granskning av miljöinformation i förhållande till god revisionsred är det främst uttalandet från FARs Revisionskommitté som ger riktlinjer på området. Även revisorerna ansvarar för att definiera begreppet (Hallsenius, 2002). Utöver detta ska revisorerna naturligtvis även följa övriga lagar och rekommendationer som gäller för den traditionella revisionen.

19 § 1 st Revisorslagen (2001:883) säger att *En revisor skall iaktta god revisorsred*. Vad *god revisorsred* innebär är dock inte närmare angivet i denna lag men däremot preciserar FAR detta genom att ställa upp nio etiska regler för revisorer, vilka nämndes i samband med avsnitt 1.2. Dessa regler gäller både vid det ordinarie revisionsuppdraget och då revisorn agerar konsult. En viktig regel för yrkesutövningen är bl.a. att beakta både god redovisnings- och revisionsred (FARs Revisionsbok, 2000).

Begreppet *god redovisningsred* rör bokföring samt bokslut och grundas på lag, praxis och rekommendationer. Redovisningsrådets och BFNs rekommendationer och allmänna råd är av särskild vikt. Vidare definieras begreppet i förarbetena till BFL och ÅRL *som en faktiskt förekommande praxis hos en kvalitativt representativ krets av bokföringsskyldiga* (FARs Samlingsvolym, 2001 s 882). Denna red är framförallt riktad mot företagen och utgör mer en norm att granska än för hur revisorn ska gå tillväga i sin granskning (FARs Revisionsbok, 2000).

## 4.2 Informationens kvalitet

Den redovisade informationens kvalitet är beroende av de fyra centrala begrepp som vi tidigare nämnt, *relevans, jämförbarhet, tillförlitlighet och användbarhet*. Här kan användbarhet sägas vara det överordnade begreppet som uppnås då de andra tre håller en hög standard. Då vår fokus ligger på revisorerna och deras granskning är dock

begreppet tillförlitlighet det mest intressanta för oss då vi anser att revisorns granskning och verifiering av informationen vara av stor betydelse för tillförlitligheten.

Med *relevant* information menas att den påverkar användarnas beslut (Ljungdahl et al., 2001). Vad som kan anses vara relevant respektive inte relevant information att redovisa får sägas utgöra en fin balansgång. Här kan återknytas till Ijiris (1983) olika ramverk där det ”decision-based conceptual framework” bygger på att all information är till nytta för mottagaren, även subjektiv information. Till skillnad från detta är det enligt ”accountability-based conceptual framework” inte alltid bättre med så mycket information som möjligt utan istället att ”rätt” information förmedlas (Ijiri, 1983). Med andra ord går inte alltid begreppen, mängd och relevans, hand i hand. Att sedan avgöra vad som är ”rätt” /relevant information är inte alltid så självklart. Ett betydande steg i denna process torde vara att kartlägga vilka de huvudsakliga intressenterna är samt vad de efterfrågar (Larsson, 1999). Här har FEE gett sig in i debatten genom publicerandet av rapporten ”Towards a Generally Accepted Framework for Environmental Reporting”. Rapporten syftar till att uppmuntra diskussionen kring skapandet av ett stabilt ramverk för framtagandet av kvalitativa kriterier för miljöredovisningen, däribland relevans och tillförlitlighet. En av de huvudpunkter rapporten tar fasta på är just behovet av tydlig identifiering av miljöinformationens målgrupper. I detta sammanhang för FEE fram de två ramverken, ”Accountability Model” och ”Decision Usefulness Model”, utifrån vilka innehållet i, och presentationen av, redovisad information kan målgruppsbestämmas. Vidare måste även den redovisade informationen vara förståelig i den mening att en läsare med någorlunda ekonomiska kunskaper skall kunna begripa uppgifterna för att ha nytta av dem vid beslutsfattandet, samtidigt som mer komplex information därav inte skall utelämnas (Schroeder et al., 2001)

Begreppet relevans är tätt sammanknutet med begreppet *jämförbarhet*. För att informationen skall vara relevant för mottagarens beslutsprocess bör den vara jämförbar dels över tiden och dels med andra verksamheter (Shroeder et al., 2001). Att kunna göra jämförelser utgör också en slags kontrollfunktion i det avseende att intressenterna kan skapa sig en bild av hur företaget utvecklas med tiden, även i förhållande till konkurrenter etc. Ett grundläggande sätt att göra informationen jämförbar är att all information presenteras på ett enhetligt sätt. Här spelar lagstiftare och normgivare en

viktig roll för att ta fram sådana mallar. (Larsson, 1999) IASB intar då en viktig position som oberoende organisation med uppgift att fastställa nya redovisningsstandards. För detta har organisationen skapat ett övergripande redovisningsramverk "The IASB Framework" som syftar till att stadga de begrepp som underbygger planeringen och presentationen av finansiell information till externa användare. Ramverket bistår dessutom organisationen bl.a. i utvecklingen av nya internationella redovisningsstandards samt i utvärderingen av redan existerande sådana. Genom att förespråka mer internationellt harmoniserade regleringar försöker man minska risken för att oklarheter och misstolkningar av informationen uppkommer. (IASBs hemsida, 2003). För att spinna vidare på just begreppet enhetlighet kan det antas att skapandet av enhetliga nyckeltal är ytterligare en möjlighet att öka jämförbarheten.

För att informationen överhuvudtaget skall kunna komma till nytta för mottagaren gäller det att denne kan lita på den redovisade informationen. Informationen är *tillförlitlig* då den är fri från väsentliga fel och inte vinklad samt när användaren kan lita på att informationen står för det som den utger sig för att göra (Schroeder et al. 2001). Att uppgifterna är granskade och verifierade av en oberoende part torde spela en stor roll för trovärdigheten och tillförlitligheten. Vad gäller trovärdigheten i informationsflödet till läsaren kan vi återigen göra en koppling till Ijiris (1983) "accountability-based conceptual framework" i och med att de tre parterna<sup>18</sup> här interagerar i skapandet av fungerande redovisningssystem som syftar till att uppnå *fairness* i informationen. Dessa system kan enligt honom vara värdefulla även om själva informationen som förmedlas inte läses. Detta till följd av att producenten tvingas bygga upp rutiner och interna ekonomiska system, vilket i sin tur ökar dennes egna kontroll över verksamheten. För mottagaren av informationen kan detta innebära att denne i större utsträckning kan lita på företaget. I detta sammanhang fungerar revisorn som garant för informationens objektivitet och verifierbarhet gentemot såväl producenten som mottagaren.

---

<sup>18</sup> Redovisningsproducenten, redovisningsexperten och mottagaren av informationen.

Väl fungerande interna kontrollsystem är också av stor betydelse för kvaliteten på den producerade informationen då:

*Intern kontroll hjälper företaget att utnyttja sina resurser väl, skydda sina tillgångar, ge en tillförlitlig finansiell rapportering och efterleva lagar och regler (FARs Revisionsbok, 2000 s. 25).*

Den interna samt den externa kontrollen borde tillsammans lägga grunden för att rättvisande information förmedlas.

De tre ovan diskuterade begreppen bidrar kanske inte var och en för sig, men väl tillsammans till *användbar* information. I strävan efter så användbar information som möjligt verkar FASB som påtryckare och har bl.a. till uppgift att etablera och förbättra standards för finansiell redovisning och rapportering. För att uppfylla detta syfte, d.v.s. ökad användbarhet, fokuserar FASB mycket riktigt på de begrepp som vi behandlat ovan nämligen relevans, tillförlitlighet och jämförbarhet. Till hjälp i denna process har även FASB utvecklat ett ramverk för att ta sig an redovisningsfrågor. Ramverket skapar nödvändiga gränser och riktlinjer för planering av finansiell information samt hjälper till att öka förståelsen och förtroendet för densamma. (FASBs hemsida, 2003)

Begreppen relevans, jämförbarhet och tillförlitlighet korrelerar å ena sidan inte alltid med varandra, samtidigt som de å andra sidan i vissa fall är beroende av varandra. För det första är naturligtvis relevant information användbar, dock under förutsättning att den även är tillförlitlig. Endast tillförlitlig information behöver inte vara relevant och är då inte heller användbar. Som tidigare nämnts är jämförbarhet nära förbundet med relevans då jämförbarhet skapar ett bättre beslutsunderlag i den bemärkelsen att olika alternativ kan jämföras. Därmed inte sagt att så fort informationen är jämförbar är den också relevant. Förutsättningen är dock åter igen att den är tillförlitlig för att överhuvudtaget vara användbar. Med tanke på den mängd olika mottagare som det finns av redovisningsinformationen är det dock troligtvis svårt att göra informationen användbar för alla.

## 5. Empirisk studie

---

---

*I detta kapitel har vi utgått från de operationaliserade begreppen i kapitel tre, men främst från de i kapitel fyra för att forma vår empiriska studie. De vid intervjuerna ställda frågorna har sedan delats in i sex större områden, vilka utkristalliserade sig naturligt från de svar vi fick. Dessa större områden är dessutom alla förankrade i våra centrala begrepp. I inledningen till dessa presenterar vi vad syftet med frågorna är, varefter vi sammanställer de svar vi fått fram vid intervjuerna.*

---

---

### 5.1 Revisorns roll

I samband med denna fråga har vi velat ta reda på vad intervjuade personer anser revisorns roll vara samt om denna på något sätt har förändrats i och med tillägget till ÅRL 6 kap 1 §.

De intervjuade personerna har alla mycket klart för sig vad de anser revisorns roll vara. Uttryckt i olika ordalag är alla överens om att revisorn skall uppträda som en oberoende kontrollant. För att här återkoppla till vad som skrevs i föregående kapitel har revisorn en funktion som, som en av våra källor uttryckte det, *smörjmedel i marknadsekonomin*. Revisorn och revision handlar om förtroende. Genom dennes oberoende granskning skall marknaden kunna lita på redovisningsinformationen. En av de viktigaste beståndsdelarna i revisorsyrket är alltså revisorns oberoende. Situationen är dock inte helt naturlig i detta sammanhang, vilka några intervjuade personer gjorde oss uppmärksamma på, med tanke på att revisorn skall vara oberoende mot den som betalar för hans tjänster. Revisorns uppgift är dock att ta tillvara alla intressenters intresse och med hög integritet se till att det finns en objektiv bild av bolagets verksamhet. Viktigt är att se till att sådan väsentlig information som skulle ge en annan bild av bolaget inte utelämnas.

Vad avser miljömässiga aspekter och kopplingen till revisorn menar en av våra källor att denne i detta sammanhang inte skall ses som en spion som letar miljöbovar eftersom revisorn inte besitter sådan kompetens. Rollen är fortfarande att verifiera att korrekt information redovisas och att denna ger en rättvisande bild av bolaget. Själva rollen har inte förändrats, revisorn har dock fått ett utökat granskningsområde. En intressant kommentar från en av de intervjuade är att det här finns en inbyggd motsättning på så sätt att marknaden efterfrågar mer och mer information, vilket innebär mer arbete för

revisorn, som kunden i sin tur sällan är intresserad av att betala för. Som en av våra källor uttryckte det, *den apparat som vi är ålagda att hålla igång när det gäller hur vi ska dokumentera och granska, kommer till sist att bli orimligt dyr för kunden*. Ett inlägg angående detta är dock att revisionen har såväl ett internt som externt värde där det interna värdet kan sägas vara beroende av klientens inställning till revisionen. Ser klienten revisorn som en spion eller någon man kan dra nytta av i driften av verksamheten?

## 5.2 Kompetens och utbildning

Som vi tidigare nämnt utgör kompetens en av revisorsyrkets stöttepelare för att omvärlden ska kunna lita på den granskning som görs. Granskning av just miljöinformation ställer högre krav på att revisorerna skall besitta kompetens även på detta område vad det gäller bl.a metodik, lagar och normer samt vara insatt i det reviderade företagens miljöarbete. Frågan är då ifall den ”vanliga” revisorn besitter sådan kunskap och i så fall hur revisorerna har inhämtat denna. Vad gäller miljöexperterna finner vi det även intressant att se på vilken sort utbildningsbakgrund de har.

De revisorer vi har intervjuat är alla auktoriserade vilket får anses borga för att de har de kunskaper och den kompetens som krävs i den ordinarie revisionen. Till skillnad från detta kan det dock vara svårt att bedöma huruvida ”vanliga” revisorer innehar ”tillräckliga” kunskaper för att revidera miljöinformationen i förvaltningsberättelsen. Därför har vi ställt frågan om vilken eventuell utbildning av relevans för detta område som de har. Ur de svar vi har fått fram vid intervjuerna framgår att de flesta av dessa har fått någon form av internutbildning i samband med lagändringen 1999. Däremot verkar de inte ha varit särskilt omfattande utan snarare varit av mer informativ karaktär, i den bemärkelsen att revisorerna upplysts om att en lagförändring skett. De revisorer som har ett närmare samarbete med miljöexperter anser sig dock ha kunnat ta till sig av deras kunnande och på så sätt ökat sin egen kompetens.

När det kommer till miljöexperterna skiljer sig deras utbildningar och kunskaper vida åt. Bland de intervjuade återfinns såväl jurister, nationalekonomer som personer med revisionsbakgrund. Genom intervjumaterialet har vi även fått veta att det t.ex. finns



geologer och civilingenjörer anställda på en del av revisionsbyråerna som hanterar miljöfrågorna. Deras miljökunskaper har inhämtats både externt, redan i samband med universitets-/högskolestudier, och internt. Dessa experter menar att de också skaffar sig kunskap genom sina erfarenheter.

### **5.2.1 Auktorisation**

Ett litet sidospår i samband med ovanstående rubrik berör revisorernas auktorisation och frågan huruvida denna även bör innefatta krav på miljökunskaper. Med tanke på att revision av miljöinformation i förvaltningsberättelsen numera är lagstadgad borde kanske kraven på revisorernas miljökunskaper ställas högre och frågan är om förändrade auktorisationskrav är en bra lösning på detta.

På frågan om kunskaper på miljöområdet bör inkluderas i auktorisationen syns en skiljaktighet mellan å ena sidan miljöexperterna och å andra sidan revisorerna. Fler av miljöexperterna ansåg detta vara en bra lösning till följd av att detta är ett lagstadgat område. En annan synpunkt var att det i stället för förändrade auktorisationskrav skulle ställas krav på att revisorerna verkligen använder sig av experterna. Ingen av revisorerna tyckte dock att ett sådant kunskapskrav var något som borde införas. Den huvudsakliga motiveringen härtill var att miljöinformationen i förvaltningsberättelsen anses vara en så liten del av den totala redovisningen att det inte bedöms nödvändigt att inneha djupgående kunskaper om alla miljölagar etc. Ytterligare en orsak till denna inställning var att en del revisorer ansåg att det redan nu läggs för mycket på dem, d.v.s. att det bara blir fler och fler områden de skall granska och ha kunskap om.

I just denna fråga tog vi dessutom kontakt med Revisorsnämnden för att få deras syn på saken. Revisorsnämnden är, som tidigare nämnts, ett kontrollorgan som förutom tillsynen över revisorerna även ansvarar för auktorisation och godkännande av dessa. Vår källa där menade dock att ett utökat kunskapskrav vid auktorisationen inte är för hand. Det finns redan alltför många mindre specialistområden som konkurrerar om revisorns uppmärksamhet och skulle man ta med specifika frågor om vart och ett av dessa områden skulle kraven vid auktorisationen bli orimliga. Samma person framhöll istället att kravet snarare bör ligga på att revisorn skall ha tillräcklig kompetens för att veta när det behövs experthjälp i samband med revisionen.

### 5.3 Granskningsprocessen

Frågan som vi ställde oss angående hur revisorerna rent konkret går tillväga i granskningen av miljöinformation i förvaltningsberättelsen var hur metodiken på området ser ut och om den skiljer sig från metodiken vid finansiell revision. Intressant här är också att undersöka hur stor vikt revisorerna lägger vid denna del av förvaltningsberättelsen.

De personer vi intervjuat verkade vara överens om att de av BFN uppställda kriterierna för vilken miljöinformation som skall finnas med i förvaltningsberättelsen inte är så omfattande, och därmed behövs inte heller någon djupare granskning. Den granskning som dock görs följer i stort sett samma mönster som vid vanlig finansiell revision. Gemensamt för alla intervjuade personer är att deras granskning till stor del handlar om dokumentgranskning, detta innebär att de går igenom tekniska rapporter och miljörapporter, i den mån de finns, samt övrig dokumentation av företagets miljöarbete. En annan del av granskningen utgörs av verifiering av att företagen har väl fungerande interna kontrollsystem. Till hjälp i revisionsprocessen har en del av de stora revisionsbyråerna tagit fram egna interna checklistor just för bedömningen av miljöinformation. Dessa bygger på de lagar och normer som finns på området men verkar vara relativt enkelt uppställda för att underlätta implementeringen av dem. Checklistorna är ett stöd för revisorerna och hjälper dem i bedömningen av väsentlighet och risk, som även vid denna sortens revision är två grundpelare.

Flertalet av de revisorer vi intervjuat menade att en mer omfattande granskning gjordes i samband med att lagtillägget infördes 1999 och att det därefter främst handlar om uppföljning. Med detta menas att de t.ex. kontrollerar att erforderliga tillstånd förnyas i tid. En djupare granskning görs också då revisionsbyråerna får nya klienter. Många har dock påpekat att det svåra inte ligger i själva granskningen av miljöinformationen utan snarare i att överhuvudtaget upptäcka om verksamheten är tillstånds- eller framförallt anmälningspliktig i de fall inte ens företaget själv är medvetet om detta. I en sådan situation är det viktigt att revisorn är väl insatt i bolagets hela verksamhet samt har allmänna kunskaper om Miljöbalken. Ett exempel på att det inte alltid är så självklart att en verksamhet har en påverkan på den yttre miljön är, som en av våra intervjupersoner nämnde, Svenska Kyrkan. Vid första anblicken kan verksamheten

tyckas harmlös, men om man tar krematoriernas utsläpp i beaktande ställs det hela i en annan dager.

### **5.3.1 Intern/extern expertis**

För att anknyta till uttalandet från Revisionskommittén som togs upp i avsnitt 3.2.4 om att revisorn i vissa fall kan behöva anlita miljöexperter, är frågan i vilken utsträckning revisorerna vänder sig till interna respektive externa experter. I de fall byråerna förfogar över intern miljöexpertis är det av intresse att dels få en inblick i deras arbetsuppgifter, dels i hur stor omfattning de samarbetar med de vanliga revisorerna i deras granskningsprocess. Vidare har vi tittat på om det finns tillfälle då de tar in extern expertis och i så fall varför och varifrån den kommer.

Till följd av att de större byråerna oftast har mer resurser är det inte förvånande att det även är dessa som i större utsträckning kan erbjuda miljöexpertis. Denna miljöexpertis är dock oftast centrerad till en eller ett fåtal större städer, vilket inte alltid gör den så tillgänglig för den enskilde revisorn på de mindre kontoren. I de fall intern miljöexpertis finns verkar det främst vara revisorer med stora börsbolag som klienter som använder sig utav denna resurs. Detta till följd av att fler ögon riktas mot dess bolag samt att deras verksamheter ofta är stora och av komplex natur. Då samarbete finns mellan revisor och miljöexpert får den sistnämnde ofta agera bollplank för att t.ex. tipsa om var eventuella risker kan finnas. Vid komplexare frågor kan det även vara så att miljöexperten åker ut till företaget för att titta på verksamheten och tala med deras miljöavdelning. Detta p.g.a. att dessa använder samma språk samt att miljöexperten är mer insatt i miljölagstiftningen än revisorn. Resultatet från ett sådant besök rapporteras till revisorn som i sin tur får ta ställning till om det finns något som skall anmärkas på eller tas upp med företagsledningen. Ytterligare arbetsuppgifter för miljöexperterna är konsultuppdrag i form av värderingar av eventuella miljöproblem som förorenad mark eller granskning av mer omfattande miljöredovisningar etc.

Användandet av extern miljöexpertis verkar dock inte alls förekomma, varken då revisionsbyråerna innehar egen miljökompetens eller då de inte har det. På de större byråerna beror detta troligtvis på att de tillgodoser sitt behov internt genom att de anställda på miljöavdelningarna har olika bakgrund och därmed olika kompetens.

Dessutom använder de sig även av det nätverk av miljöexperter som finns internationellt genom de olika kontoren runt om i världen.

## 5.4 Vägledning

För all typ av revision finns det lagar, normer och praxis som på olika sätt ger revisorerna vägledning. Utifrån detta är det för oss intressant att undersöka om revisorerna använder sig av den vägledning som finns på området för miljöinformation i förvaltningsberättelsen, i form av lagar och normer, eller om intern vägledning är ett större hjälpmedel. I samband med detta tittar vi även på om revisorerna anser sig finna tillräckligt stöd i den officiella vägledning som finns på detta relativt nya revisionsområde.

Återigen kan man anknyta till de lågt ställda krav BFN ställt upp för miljöinformation i förvaltningsberättelsen, vilket medför att granskningsområdet inte heller är så stort och därmed verkar revisorerna finna befintlig vägledning för detta tillräcklig. De flesta revisorerna var förtrogna med Revisionskommitténs uttalande men ansåg dock att det var relativt allmänt hållet. I de fall revisionsbyrån upprättat en egen checklista byggde denna först och främst på uttalandet men var utformat på ett mer lättillgängligt sätt. På så sätt kom denna att vara ett mer använt verktyg än Revisionskommitténs vägledning. Miljöexperterna å andra sidan finner inte officiell vägledning tillräcklig vilket kommer till uttryck i att de antingen tagit fram checklistor eller skrivit böcker för handledning på området. Miljöexperterna i sig kan också ses som en slags vägledning med kunskaper att ösa ur.

En av våra källor som varken hade någon miljöexpert eller checklista till hands menade att befintlig vägledning inte är tillräcklig och efterfrågade mer gemensamma normer för att lättare kunna veta om man uppfyllt de krav och förväntningar som finns. Ett sätt att avhjälpa bristen på vägledning är dock enligt samme att titta på tidigare publicerade årsredovisningars förvaltningsberättelser.

### **5.4.1 Praxis**

I och med att det inte har gått så många år sedan lagkravet infördes uppkommer frågan om det hunnit utvecklas någon praxis på området och huruvida området är tillräckligt stort för att det överhuvudtaget ska kunna skapas någon praxis.

Den allmänna uppfattningen bland de personer vi intervjuade var att det inte har hunnit bildas någon generell praxis för detta område. Som en av anledningarna pekas ut att de berörda bolagen är en liten del av den sammanlagda kundstocken samt att området i sig inte utgör någon stor del av den totala revisionen. Med andra ord är det svårt att få upp någon riktig volym på det arbete som utförs, varför heller ingen praxis har hunnit arbetats upp. Däremot menar de flesta att då man pratar om en eventuell praxis så syftar man till de rutiner som finns på varje enskild byrå i form av tidigare nämnda checklistor och böcker. Att titta på miljöinformationen i tidigare publicerade årsredovisningars förvaltningsberättelse, som nämndes i föregående avsnitt, kan också sägas vara en slags praxis.

## **5.5 Informationens kvalitet**

Som preciserades i vårt syfte är begreppet tillförlitlighet i miljöinformationen centralt för vår undersökning. Som också nämndes tidigare är detta begrepp ett av kriterierna för att informationen ska kunna vara användbar. Vidare kriterier för att detta ska uppfyllas är också krav på jämförbarhet samt relevans. Dessa tre underordnade begrepp har därför diskuterats med intervjuade personer för att försöka avgöra om den miljöinformation som förmedlas till intressenterna, genom årsredovisningens förvaltningsberättelse, anses relevant, jämförbar, tillförlitlig och därmed användbar.

Angående tillförlitligheten av miljöinformationen i förvaltningsberättelsen är intervjupersonerna i stort sett överens om att så är fallet. För det första är den information som lämnas inte särskilt omfattande och dessutom hämtas informationen oftast från miljörapporter till tillsynsmyndigheten. Med hänsyn till detta ställs inte så höga krav på revisorns miljökompetens, varför granskningen i allmänhet anses ”tillräcklig”. Som många påpekar är det dock upp till varje revisor och dennes kompetens att utföra den granskning som krävs utifrån en bedömning av väsentlighet

och risk. Det är också varje revisors enskilda ansvar att veta när de skall ta hjälp av en miljöexpert.

Vad gäller informationens relevans uppger de flesta att den inte säger den vanliga läsaren av årsredovisningen särskilt mycket och därför är den inte heller relevant. Vidare argument för detta är att den är alltför otillräcklig för att en bedömning av företagets ställning och framtida finansiella utveckling skall kunna göras. För detta räcker inte de få raderna i förvaltningsberättelsen utan det krävs mer utförliga uppgifter angående t.ex. vilken påverkan produktionen har haft historiskt sett exempelvis på marken eller ifall det finns produkter som inte får lov att säljas längre. Det handlar om att identifiera ej uppenbara risker som i framtiden skulle kunna innebära stora miljökostnader och/eller skadeståndskrav. Det man idag har tillstånd för utgör ingen risk eftersom denna verksamhet är tillåten.

Något som berör informationens jämförbarhet men även relevans gäller möjligheten att omvandla den i finansiella termer. Enhetliga beräkningar utifrån gemensamma ramverk gör informationen jämförbar samtidigt som siffror och ekonomiska termer nog är lättare att ta till sig än t.ex. fysikaliska begrepp. Intervjupersonerna pekade just på svårigheten att jämföra textavsnitt och i detta avseende kunna utläsa något ur en jämförelse.

Överlag menade intervjuade personer att miljöinformationen i förvaltningsberättelsen inte kan betraktas som användbar. Detta med tanke på vad som redogjorts för ovan, huvudargumentet är dock att det är för lite information som redovisas.

## **5.6 Framtida utveckling**

Med tanke på att det inte har gått så många år sedan tillägget i ÅRL 6 kap 1 § infördes så kan det vara intressant att ta reda på hur revisorerna tror att utvecklingen på miljöområdet kommer att se ut. Detta innefattar bl.a. frågan om vem eller vilka de ser som de främsta påtryckarna.

Merparten tror att redovisning av miljöinformation är en trend som kommer att hålla i sig. Några menar också att det är först i år som frågorna verkligen har kommit i fokus till följd bl.a. av fall som är kopplade till lagen om efterbehandling av förorenad mark

har kommit upp till ytan då myndigheterna verkar vara ute efter att testa lagstiftningen. Dessutom har det kommit nya EU-regler som behandlar hanteringen av deponier och som kan komma att få stora ekonomiska konsekvenser för många företag. För varje miljöskandal som massmedia rapporterar om ökar också trycket på företagen och ställer frågan på sin spets.

Bland de intervjuade personerna råder det dock delade meningar om varifrån framtida påtryckningar ser ut att komma ifrån. Någon ansåg börsen vara den främste påtryckaren p.g.a. att denna är en känslig apparat som reagerar snabbt när någonting inträffar. Miljöexperterna ses inte enbart som vägledare på området utan tack vare deras kunskaper kan de även antas fungera som påtryckare för en fortsatt utveckling t.ex. genom debattinlägg i facktidskrifter. En annan pådrivare är enligt en av källorna moderbolag verksamma i länder som kommit längre än Sverige på detta område. Samma person trodde att vissa klienter inte skulle ha haft ett så välutvecklat miljöarbete om inte den utländska modern jagade på.

Genom denna sammanställning av intervjusvaren, som inneburit att vi gjort jämförelser mellan alla intervjupersoners svar, plockat ut likheter och olikheter samt lyft fram intressanta avvikande åsikter, kan vi sägas redan ha inlett vår analys som i full utsträckning tar vid i nästa kapitel.

## 6. Analys

---

---

*I detta kapitel analyserar vi det material vi fått fram ur gjorda intervjuer utifrån de i kapitel fyra presenterade centrala begreppen, d.v.s. vår analysram. Vi försöker här använda oss av samma ordning och uppdelning som i empirikapitlet, för att läsaren lättare skall kunna följa den röda tråden.*

---

---

Vårt syfte med uppsatsen var att kartlägga revisorernas granskningsprocess och ur analysen därav, vidare försöka dra slutsatser om tillförlitligheten av förvaltningsberättelsens miljöinformation. Detta syfte föddes ur vår uppfattning att revisorerna torde sakna kompetens för att utföra denna sortens miljörevision samt att Revisionskommitténs vägledning för denna granskning är otillräcklig. Vi ställde oss dessutom kritiska till om revisorerna verkligen använder sig av miljöexperter i sin granskningsprocess och i vilken utsträckning dessa finns att tillgå för revisorerna. Efter att i denna uppsats ha granskat revisorn under lupp är det nu dags att knyta ihop de lösa ändarna för att se om vår bild av den undersökta företaget stämmer överens med verkligheten. Detta inleder vi med att analysera revisorns roll och kompetens.

Revisorns roll som oberoende granskare och verifierare, för att på så sätt borga för informationens tillförlitlighet, är obestridd. Denna roll förändras inte heller i samband med att man ständigt utvidgar revisorns granskningsområden. Miljöinformationen i förvaltningsberättelsen intar inte någon särställning i revisorns granskningsprocess vilket innebär att revisorns roll även i detta sammanhang är att oberoende granska och verifiera den information som enligt lag skall redovisas. Enligt Ijiris "accountability-based conceptual framework" består revisorns roll även i att bistå vid skapandet av redovisningssystem. Applicerat på miljöinformation i förvaltningsberättelsen kan denna föreställning närmast sägas gälla för miljöexperterna och inte för revisorerna i första hand. Som vi tidigare nämnt kan revisorn i och med sin roll som oberoende granskare ses som allmänhetens tjänare, detta även i en vidare bemärkelse. Till följd av sin revision och sin insyn i bolagens verksamhet ges revisorn tillfälle att lyfta fram viktiga och intressanta aspekter. Genom att föra upp dessa på agendan kan revisorn även ikläda sig rollen som pådrivare i olika frågor. Känslan vi fått under intervjuernas gång är att miljöfrågor inte står speciellt högt i kurs hos revisorerna och att dessa därför inte heller kan antas utnyttja sin position till att lyfta fram sådana frågor. Rollen som påtryckare i



miljösammanhang intas åter igen snarare av miljöexperterna, genom deras inlägg i debatten. Inom ramen för revisorernas roll ansvarar de också för att definiera och utveckla begreppet god revisionssed. Begreppet i sig ligger enligt ABL 10 kap 3 § till grund för all sorts revision och inte heller här intar miljöinformationen i förvaltningsberättelsen någon särställning. Detta gör det självklart att även miljöinformation skall revideras utifrån detta begrepp, frågan är dock om revisorerna tagit till sig detta som amen i kyrkan. Svaret bör återfinnas i hur revisorerna går tillväga i sin granskning.

För att kunna genomföra en granskning som lever upp till just kraven på god revisionssed krävs bl.a. att revisorn gör en korrekt bedömning av väsentlighet och risk. I bedömningen av väsentlighet och risk i samband med miljöinformation i förvaltningsberättelsen erfordras framförallt att revisorn är insatt i verksamheten men även att denne har grundläggande kännedom om miljölagstiftningen. Utifrån detta samt den ribba ÅRL och BFN lägger för vilken information som skall redovisas anser vi att det egentligen inte ställs några högre krav på revisorernas miljökunskaper. Resonemanget är dock endast tänkbart i de fall företaget inte redovisar mer än minsta möjliga, vilket verkar vara vanligast förekommande förutom för stora bolag som genom ett genuint miljöarbete visar framfötterna. Är förhållandet däremot det andra, att företagen redovisar mer, vilket BFN i vissa fall anser vara lämpligt, ökar också kraven på revisorns miljökunskaper. Så även då det finns risk för att företaget inte själv upptäcker och redovisar väsentligheter som kan ha betydelse för företagets framtida utveckling. I dessa fall har revisorn till uppgift att uppmärksamma detta, utan att för den sakens skull tillskriva revisorn en övervakande roll. Det tål att upprepas att det är företagen som skall ha kontrollen och inte revisorn. Vad som obesträtt ligger inom ramen för revisorns kompetensområde är att denne måste besitta nödvändiga kvalifikationer för att kunna göra en korrekt bedömning om när miljöexperter behöver anlitas. Som framkom vid intervjuerna är det kanske inte själva revisionen som utgör det verkliga problemet för revisorn utan snarare svårigheterna med att kunna avgöra om ett bolag missat sin tillstånds- eller anmälningsplikt. Att revisorn skall kunna uppmärksamma ett sådant förhållande förutsätter kännedom om Miljöbalken och dess innehåll, vilket i sig kan vara ett problem då lagen fått kritik för att vara svårtolkad.

Hur själva granskningsprocessen av denna del i förvaltningsberättelsen ser ut hänger även samman med hur lagen utformats i ÅRL och sedan tolkats i BFNs uttalande. Innan vi inledde vår studie hade vi en föreställning om att granskningen av miljöinformationen i förvaltningsberättelsen till största delen bestod av praktisk revision, i form av exempelvis utvärdering av miljöprestanda och miljökonsekvenser. Det har dock visat sig att lejonparten av revisionen på detta område sker genom dokumentgranskning och verifiering av information som redan finns tillgänglig i form av miljörapporter etc. Orsaken till detta ligger troligtvis i att BFNs uttalande, om vilken miljöinformation som bör tas med i förvaltningsberättelsen, inte ställer krav på att någon mer omfattande information måste lämnas, varför lagstiftningen kan uppfyllas genom en sammanställning av redan existerande dokumentation. Detta i sin tur beror på att lagstiftaren valde att utforma lagförändringen som ett tillägg, i vilket man inte drog åt tumskruvarna.

Hur genomförandet av granskningsprocessen ser ut är naturligtvis även beroende av hur stor vikt revisorerna lägger vid den. Vi har upplevt stor variation mellan intervjuade personer gällande detta, vilket betyder att granskningens omfattning till stor del beror av den enskilde revisorn och dennes kunskap. Revisorns inställning till hur stor vikt som bör läggas på granskningen av miljöinformation i förvaltningsberättelsen tror vi dels hänger samman med vilken byrå samt vilket kontor revisorn sitter på, dels om man där fokuserar och lyfter upp miljöfrågorna. Detta korrelerar i sin tur med om det finns miljöexperter stationerade på dessa kontor och om de utgör en naturlig del av revisionsteamet. Troligtvis ter det sig mer naturligt att uppsöka och samarbeta med miljöexperten om denne finns nära tillhands och inte enbart centreras till större kontor och då främst Stockholm. Vår uppfattning är också att vikten som läggs vid granskningen bestäms av storleken på bolaget som revideras, d.v.s. att revisorerna känner större ansvar när de är inblandade i börsbolag och andra större privata bolag.

Till hjälp i sin granskning har revisorerna idag det allmänt hållna uttalandet från Revisionskommittén som presenterades i kapitel tre. Med tanke på att området är relativt nytt för revisorerna hade vi uppfattningen att vägledningen på området ej var tillräcklig. Vår uppfattning delades också av intervjupersonerna men i större utsträckning av miljöexperterna än av revisorerna. Detta anser vi vara en intressant iakttagelse just med tanke på att det är miljöexperterna som är specialister på området

och därmed inte torde efterfråga mer vägledning. Kan detta tänkas bero på fenomenet att desto mer insatt man blir i ett ämne desto mer inser man hur lite man egentligen vet om det? Miljöexperterna är antagligen p.g.a. detta mer medvetna och uppmärksamma om de risker som finns på området. Revisorerna å andra sidan hänger upp sitt argument, om att vägledningen är tillräcklig, på att miljöinformationen endast utgör ett fåtal rader i förvaltningsberättelsen och verkar inte i samma utsträckning se till eventuella underliggande risker. Med andra ord verkar revisorerna inte göra samma riskbedömning på området i stort som miljöexperterna. Att miljöexperterna inte finner officiell vägledning tillräcklig har kommit till uttryck i diverse interna skrifter och checklistor. Vi fick uppfattningen att dessa interna verktyg ingav revisorer, med tillgång till sådana, större säkerhet i deras revisionsarbete och att detta därmed kan ha påverkat deras inställning till den officiella vägledningen.

Som vi preciserade i vårt syfte ville vi utifrån kartläggningen och analysen av revisorernas granskning av miljöinformation i förvaltningsberättelsen även försöka få en uppfattning om i vilken utsträckning denna information kan betraktas som tillförlitlig. Det är för oss svårt att säga något generellt om tillförlitligheten i och med att vi genom valet av den kvalitativa metoden med ett relativt litet undersökningsurval också avstod från möjligheten att kunna generalisera. Som tidigare varit uppe på agendan verkar det i normalfallet handla om att företagen endast är intresserade av att uppfylla minimikravet för vilken information som skall lämnas. I dessa fall utgör då inte heller granskningen någon utmaning för den ”vanlige” revisorn i och med att metodiken i stort sätt är densamma som vid revisionen av övrig information i årsredovisningen. Likaledes intar miljöinformationen i förvaltningsberättelsen inte någon särställning under detta begrepp, varför den i detta sammanhang skulle kunna anses tillförlitlig.

Svårigheter med att stärka tillförlitligheten verkar inte ligga i själva granskningen utan snarare i, som vi tidigare nämnt, om revisorerna förbisett dels att företaget är tillstånd- eller anmälningspliktigt, dels för företagets framtida utveckling, väsentlig information. En källa till problemet kan vara att revisorer och företagens miljöansvariga inte talar samma språk, vilket kan ge upphov till missförstånd och feltolkningar. Därav är det av ytterst vikt att revisorn förstår när miljöexpertens kunskaper är erforderliga.

Allt eftersom arbetet fortlöpte, blev vi dock varse om att den springande punkten på området inte enbart behöver gälla informationens tillförlitlighet utan snarare dess användbarhet, där tillförlitlighet i kombination med begreppen relevans och jämförbarhet är en av byggstenarna. Att informationen är tillförlitlig är inte samma sak som att säga att den är användbar. Isolerade från varandra kan begreppen inte i någon större utsträckning bidra till användbar information för mottagaren.

Vårt antagande var inledningsvis att lagstiftaren skapat ett regelverk som ser till att ”rätt” /användbar information förmedlas till intressenterna. Vad som enligt oss då torde ställa till problem var att revisorerna kanske skulle ha svårigheter med att granska detta område, varför begreppet tillförlitlighet sattes i fokus. Vad vi upptäckte var dock att lagen innehåller vissa inskränkningar som gör att väsentlig information går förlorad, vilket i sig kan påverka själva relevansen i informationen. Man kan säga att den information som presenteras i många fall är tagen ur sitt sammanhang. Exempel på detta är att endast verksamheter i Sverige berörs av lagen vilket gör att information om utländska dotterbolags miljöpåverkan inte återfinns, i den mån företagen inte själva väljer att redovisa denna. Vidare syftar ordet miljöpåverkan endast på den påverkan som uppkommer i själva produktionsprocessen och avser t.ex. inte hur användandet av produkten kan påverka miljön. En inskränkning i ett vidare perspektiv är att lagkravet endast gäller företag med tillstånds- eller anmälningspliktiga verksamheter och som en av våra intervjupersoner uttryckte det, kan det finnas företag med långt mer miljöpåverkande verksamheter än dessa. Man skall trots dessa inskränkningar inte förringa informationens betydelse då den visst kan vara av intresse. I enlighet med förvaltningsberättelsens syfte, att komplettera informationen i de övriga delarna av årsredovisningen, har informationen ett värde i sig. De få raderna i förvaltningsberättelsen kanske inte är användbara, för att på det stora hela kunna göra en bedömning av hur miljörelaterade frågor kan inverka på företagets resultat. Detta resonemang kan också utläsas ur SFFs remissvar som skilde sig avsevärt från hur verkligheten kom att bli. Detta innebär dock inte att den redovisade informationen inte är av betydelse. Även om lagen i vissa fall verkar ha blivit en besvikelse får den ändå ses som ett första steg på vägen och det finns alltid möjlighet att i framtiden skärpa den.

Detta för oss också osökt in på frågor rörande framtiden. Utifrån de krav som i dagsläget ställs på revisorernas angående miljökunskaper, kan inte förändrade krav vid

auktoriseringen anses nödvändiga. Till saken hör att det idag redan finns tillräckligt många områden som konkurrerar om revisorns uppmärksamhet. Viktigt är då istället att revisorerna tillgodogör sig miljöexperternas kunskaper precis som de inom andra områden som skatt och juridik tar hjälp av experter. Med tanke på att just miljöfrågorna dessutom är på uppsegling tror vi att miljöexperternas betydelse i framtiden kommer att framhävas tydligare..

Med ovanstående analys har vi, med hjälp av angiven analysram, försökt lyfta fram de viktigaste aspekterna som framkommit i vår studie av hur revisorerna granskar miljöinformationen i förvaltningsberättelsen. Slutsatserna från denna analys presenteras vidare i nästa kapitel.

## 7. Slutsatser

---

---

*I detta avslutande kapitel rundar vi av vår uppsats genom att för läsaren presentera våra slutsatser. Det kan återigen påpekas att de slutsatser vi dragit inte kan anses gälla generellt för hela revisionsbranschen utan endast för de vi valt att intervjua.*

---

---

Efter att ha analyserat de intervjuade revisorernas granskning av miljöinformationen i förvaltningsberättelsen har vi kommit fram till att denna, till stor del är beroende av revisorn och dennes intresse för ämnet, vilket i sin tur är avgörande för hur stor vikt som läggs vid själva granskningen. Dessa faktorer, samt insikten om vilka risker som kan finnas i samband med miljöpåverkande verksamheter, är också av betydelse för i vilken utsträckning revisorn väljer att samarbeta med miljöexperter. Ett eventuellt samarbete avgörs dock främst enligt oss av hur nära tillhands dessa experter finns.

Till skillnad från vad vi inledningsvis trodde, verkar vägledning i form av Revisionskommitténs uttalande och specifika miljökunskaper spela mindre roll för granskningsprocessen. Detta hänger samman med att metodiken i stor utsträckning är densamma som för granskning av annan information i årsredovisningen samt att lejonparten av denna sorts miljörevision sker genom dokumentgranskning, för vilken det räcker att ha ett hum om gällande miljölagstiftning. Precis som vid all annan revision är sunt förnuft även här en av stöttepelarna. Det är för oss svårt att säga något allmängiltigt om kraven på revisorernas kompetens avseende miljöinformationen i förvaltningsberättelsen. Detta beror inte enbart på vårt metodval utan främst på att kraven varierar utifrån vilka företag revisorn granskar. Det krävs sålunda för varje uppdrag en individuell anpassning från revisorns sida.

Frågan vi också ställde oss inledningsvis var om vi utifrån kartläggningen av revisorernas granskning skulle kunna säga något om informationens tillförlitlighet. Med tanke på de få rader miljöinformation som redovisas i förvaltningsberättelsen samt vad vi ovan konstaterat om revisorernas granskning anser vi att revisorerna utför en fullgod granskning, vilket i sig bidrar till att styrka informationens tillförlitlighet.

Under arbetets gång har vi dock blivit varse om att tillförlitlighet i sig, isolerat från andra för redovisningsinformationens kvalitet väsentliga begrepp, inte tillför

informationen särskilt stort värde. Det övergripande målet är att informationen skall vara användbar för mottagaren, vilket korrelerar med vilken information som redovisas. Utifrån detta resonemang hjälper det inte, huruvida vi kan konstatera, att informationen är tillförlitlig, just med tanke på de brister och problem som vi i tidigare kapitel visat på. Miljöinformationen i förvaltningsberättelsen skulle säkert kunna göras bättre för att tillgodose fler intressenter och deras önskemål på information. Vi har dock svårt för att se hur.

Avslutningsvis tror vi inte att revisionen av miljöinformation i förvaltningsberättelsen kommer att få någon annan form än den vi stött på i vår uppsats. I dagsläget har vi svårt att se att det skulle läggas mer resurser på denna sortens miljörevision. Däremot tror vi att miljöinformation i årsredovisningen, i annan form än just i förvaltningsberättelsen, kommer att bli vanligare och då även mer omfattande. Som vi i inledningen till denna uppsats belyste verkar denna trend redan kunna urskönjas genom att frivillig information införlivas i den ordinarie årsredovisningen. Därmed ställs andra krav på revisionen och sammansättningen av revisionsteamet där miljöexperten blir en ännu viktigare del, men detta är en helt annan femma.

## Källförteckning

Andersen, I, *Den uppenbara verkligheten – val av samhällsvetenskaplig metod*, Studentlitteratur, 1998

Andersson, P O, "Revisorn är ingen övervakare", *Dagens Industri*, 2002.11.14

Andersson, S, Gotthardsson, M, Kroon, M, "Kan revisorn återvinnas? – En studie av revisorsrollen i samband med lagkravet om miljöinformation i förvaltningsberättelsen", Magisteruppsats (Företagsekonomiska institutionen vid Lunds universitet), 1998

AV 2001 = "Miljö – Det hållbara företaget", *Affärsvärlden*, nr 5, 2001.09.05, s. 26-28

AV 2002 = "Öppnare kort", *Affärsvärlden*, nr 25-32, 2002.06.19, s. 11

Balans 1998 = "RN vill inte ha auktoriserade miljörevisorer", *Balans*, nr 9, 1998, s. 3

Bengtsson, M, Dahlkvist, A L, Persson, A, "Can the grey men go green? – En studie av förväntningsgap mellan finansanalytiker och Trelleborg AB avseende miljöredovisningen", Magisteruppsats (Företagsekonomiska institutionen vid Lunds universitet) 2001

Bergström, S, Catasús, B, Ljungdahl, F, *Miljöredovisning*, Liber Ekonomi, 2002

Buisman, J, Gavelius, M, "Miljöredovisning och förvaltningsberättelse", *Balans*, nr 10, 1997, s. 10-14

Caggianella, A, Tiderström, T, "Granskning av frivilliga redovisningar – En studie kring svenska miljöredovisningar", Magisteruppsats (Företagsekonomiska institutionen vid Lunds universitet) 2002

DI 2001 = "Revisorsnämnden gör rätt som agerar", *Dagens Industri*, 2001.03.07

Eklöf, J, Hemström, K, Lindvall, J, "Miljöredovisning – En studie av gällande lagstiftning utifrån ett företagsperspektiv", Kandidatuppsats (Företagsekonomiska institutionen vid Lunds universitet) 2000

Eneroth, B, *Hur mäter man "vackert"? - Grundbok i kvalitativ metod*, Natur och kultur, 1984

Ett steg mot ökad trovärdighet i miljöredovisning, *FAR INFO*, nr 18 1999

*FARs Revisionsbok 2000*, FAR Förlag AB, 2000

FEE, Analysis of Responses to FEE Discussion Paper "Providing Accurance on Environmental Reports", 2000

FEE, Providing Accurance on Environmental Reports, 1999

FEE, Towards a Generally Accepted Framework for Environmental Reporting, 1999



- Flening, B, "Revisorn och den utökade förvaltningsberättelsen", *Balans*, nr12, 1997, s. 18-25
- Flening, B, *Årsredovisningens miljökrav*, Ekerlids Förlag, 1999
- Giertz, K G, Larsson, L O, Miljöredovisning kräver utvidgad revisorskompetens, *Balans*, nr 8-9, 1997, s. 30-32
- Hallsenius, J, "Granska eller granskas", *Veckans Affärer*, nr 21, 2002.05.21, s. 16-19
- Halvorsen, K, *Samhällsvetenskaplig metod*, Studentlitteratur, 1998
- Holmqvist-Larsson, A C, "Miljön tar plats I förvaltningsberättelsen", *Balans*, nr 1, 1999, s. 46-47
- Ijiri, Y, *On the Accountability-Based Conceptual Framework of Accounting*, Journal of Accounting and Public Policy, 1983
- Jakobsson, J, Jakobsson Å, *Fem steg mot miljöredovisning*, Dynamo, 1998
- Larfeldt, A, "De nya reglerna om miljöredovisning i årsredovisningslagen", *Balans*, nr 5, 1999, s. 42-44
- Larsson, L O, *Miljöledning Miljörevision Miljöredovisning*, Ekerlids Förlag, 1995
- Larsson, L O, "Varierande kvalitet på miljöredovisning får FEE att skapa ett stabilt ramverk", *Balans*, nr 4, 1999, s. 37-39
- Larsson, L O, Ljungdahl, F, *Miljöinformation och miljöredovisning – En vägledning för företag och revisorer*, KPMGs Skriftserie, 1999
- Larsson, L O, "Vad gör miljöredovisningen trovärdig?", *Balans*, nr 1, 2001, s.26-29
- Lisnovic, A, Neret, L, Nilsson, W, "Miljöredovisning – Användbar redovisning eller allmän tilläggsinformation", Kandidatuppsats (Företagsekonomiska institutionen vid Lunds universitet) 2000
- Ljungdahl, F, *Miljöredovisning i svenska börsbolag – En analys av aktuell praxis och redovisningsteoretiska implikationer*, Licentiatavhandling (Företagsekonomiska institutionen vid Lunds universitet) 1995
- Ljungdahl, F, *Utveckling av miljöredovisning i svenska börsbolag – praxis, begrepp, orsak*, (Lund Studies in Economics and Management 50, The Institute of Economic Research) 1999
- Ljungdahl, F, Dahlström, H, "Miljöinformation i förvaltningsberättelsen – erfarenheter och observationer", *Balans*, nr 10, 2001, s. 39-44
- Lundahl, U, Slärvad, P H, *Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer*, Studentlitteratur, 1999
- Miljödepartementet, *Miljöbalken*, Regeringskansliet, Elanders Gotab, 1998

Miljöbalksutbildningen, Sveriges Industriförbund, *Miljöbalken – hur berör den mig som företagare*, 2000

NfR 1996 = "Miljörevision – vad är det", *Nytt från revisorn*, FAR, 1996.02.01

Pernfors, B, "Miljöredovisning på väg mot 'standardiserad' granskning", *Balas*, nr 12, 1999, s. 33-35

Samevik, M, Troedsson, M, "Gröna Revisionsbyråer – En kartläggning av svenska revisionsbyråers miljö tjänster", Examensarbete (Ekonomiska Institutionen vid Högskolan Kristianstad), 2000

Schroeder, R, Clark, M, Cathey, J, *Financial Accounting Theory and Analysis*, John Wiley & Sons, Inc, 2001

Westerling, E, "Visioner och förslag från Miljöbalkskommittén", *Pointlex*, 2002.07.01

Westermark, C, *Miljöredovisning – kommunikation av etik, vision och ekonomi*, Tholin & Larsson, 1999

Östlund, C, "Miljöbalken är rättsosäker", *Dagens Industri*, 2001.09.24

## **Muntliga källor**

Arvidsson, Gunilla, Revisorsnämnden, personlig intervju, 2003.01.09

Dahlström, Henrik, Miljö- och Etikrevision KPMG, personlig intervju, 2002.11.27

Flening, Birgit, Auktoriserad revisor och ansvarig partner för Miljö tjänster, Ernst & Young, e-mailintervju, 2003-01-08

Granelli, Eva, Auktoriserad revisor Deloitte & Touche, personlig intervju, 2002.12.09

Jämttjärn, Joachim. Sustainability Business Solution/Miljö Öhrlings Pricewaterhouse Coopers, e-mailintervju, 2003.01.04

Munck, Elisabeth, Miljökonsult Deloitte & Touche, personlig intervju, 2002.11.28

Nilsson, Lars, Auktoriserad revisor Öhrlings Pricewaterhouse Coopers, personlig intervju, 2002.12.17

Olow, David, Auktoriserad revisor KPMG, personlig intervju, 2003.01.03

Törnquist, Johan, Auktoriserad revisor Ernst & Young, personlig intervju, 2002.11.27

Wallin, Stefan, Auktoriserad revisor BDO, personlig intervju, 2002.11.27

## **Internetkällor**

Agenda 21 forums hemsida, [www.agenda21forum.org](http://www.agenda21forum.org), 2002.11.12

Fédération des Experts Comptables Européens hemsida, [www.fee.be](http://www.fee.be), 2002.12.18

Fiancial Accounting Standards Boards hemsida, [www.fasb.org](http://www.fasb.org), 2003.01.03

Föreningen Miljörevisorer i Sveriges hemsida, [www.mis.a.se](http://www.mis.a.se), 2002.12.18

International Accounting Standards Boards hemsida, [www.iasb.org](http://www.iasb.org), 2003.01.03

Naturvårdsverkets hemsida, [www.naturvardsverket.se](http://www.naturvardsverket.se), 2002.12.27

Sveriges Finansanalytikers Förenings hemsida, [www.finansanalytiker.se](http://www.finansanalytiker.se), 2003.01.05

## **Författningstexter**

BFN U 96:6 Förvaltningsberättelsens innehåll

BFN U 98:2 Miljöinformation i förvaltningsberättelsen

Förordning (1998:899) om miljöfarlig verksamhet och hälsoskydd

Förordning (2001:985) om revisorer

Miljöbalken (SFS 1998:808)

Prop.1996/97:167 Miljöredovisning och miljöinformation i näringslivet

Revisorslag (SFS 2001:883)

Årsredovisningslag (SFS 1995:1554)

# Appendix

## Bilaga I

### Introduktionsbrev till intervjuade personer

Lund 2002-12-XX

Hej,

Som vi kom överens om per telefon skickar vi här lite information angående den uppsats vi skriver.

Vi har, i vårt examensarbete, valt att studera hur revisorer, med och utan speciella miljökunskaper, hanterar den information som tillstånds- och anmälningspliktiga företag i dag är tvungna att lämna i förvaltningsberättelsen. Tidigare har det gjorts många liknande studier kring den frivilliga miljöredovisningen men vi har inte återfunnit någon egentlig kartläggning av hur denna nya lag från 1999 påverkar revisorernas granskning. Därför vill vi titta på vilken vägledningen, i form av rekommendationer och praxis som finns och som revisorerna använder sig av för granskningen av miljöinformationen i förvaltningsberättelsen. Dessutom vill vi se på vilka miljökunskaper som krävs av revisorerna, samt i vilken utsträckning de använder sig av externa eller interna miljöexperter.

Vi har valt att intervjua auktoriserade revisorer samt miljöexperter på både större och mindre byråer för att kunna utläsa eventuella skillnader samt för att få så stor spridning på svaren som möjligt. Vi hoppas också få kontakt med revisorer som granskar både större och mindre tillstånds- och anmälningspliktiga företag, och på så sätt göra jämförelser mellan deras granskning.

Vi vill gärna poängtera att de intervjuer som kommer att ligga till grund för vår analys inte kommer att redovisas separat i rapporten. Ingen byrås eller persons personliga åsikter eller beskrivning kommer att redogöras för utan informationen vi får ta del av kommer att behandlas på så sätt att slutsatser kommer att dras från den sammanställda informationen.

Vi är mycket tacksamma för att du ställer upp och låter oss ta del av ditt arbete. Vid eventuella frågor finns vi anträffbara på telefon eller mail.

Med vänliga hälsningar

Cecilia Andersson

My Andersson

tel:

mail:

## Bilaga II

### Diskussionstema – Auktoriserade revisorer

- Hur länge har du jobbat på byrån och när blev du auktoriserad?
- Besitter ert företag miljöexpertis? Var finns denna att tillgå?
- Har du fått någon miljörelaterad utbildning?
- Hur många företag har du som du granskar och har ansvar för som är tillstånds- och anmälningspliktiga?
- Innebär det någon skillnad för din granskning? På vilket sätt?
- Hur går du tillväga för att granska just den miljöinformationen som enligt ÅRL 6 kap 1 § 3 st ska redovisas i förvaltningsberättelsen?
- Känner du till innebörden av uttalandet från revisionskommittén angående ”Revisorns beaktande av miljöfrågor vid granskning av årsredovisningen”?
- I vilken utsträckning använder du dig av denna rekommendation? Vilken annan vägledning använder du dig av i ditt revisions arbete?
- I vilken utsträckning använder du dig av miljöexperter – externa eller interna?
- Anser du att den granskning som görs är tillräcklig och att miljöinformationen som förmedlas till användarna är tillförlitlig?
- Saknar du vägledning eller är befintlig vägledning tillräcklig?
- Har det utvecklats någon sorts praxis för hur ni utför ert arbete?
- Anser du att du besitter tillräckliga miljökunskaper för att kunna revidera denna typ av information?
- Tycker du att man bör utvidga auktorisationskraven till att även innefatta speciella miljökunskaper?
- Lagen infördes 1999, vilka förändringar har er byrå vidtagit sedan dess för att kunna hantera de nya kraven?
- Hur har utvecklingen av normer och regler sett ut och hur tror du att den kommer att se ut?
- Vad anser du revisorns roll vara?
- Hur hänger god revisionssed och revisionen av miljöinformation ihop?

## Diskussionstema - Miljöexperter

- Hur länge har du jobbat på firman? Hur länge har du jobbat som miljöexpert?
- Vilken utbildning har du på området?
- På vilka kontor i Sverige har er byrå sin miljöavdelningar?
- Är du auktoriserad revisor?
- Vilka arbetsuppgifter har du?
- Är miljöansvariga involverade i granskningen av alla tillstånds- och anmälningspliktiga företag? Hur ser byråns policy ut på detta område?
- Hur ser granskningen av miljöbiten ut? Vilka rekommendationer följer ni? Revisionskommittén?
- På vilket sätt hänger god revisionsred och revisionen av miljöinformation ihop?
- Anser du att den information som förmedlas till användarna är tillförlitlig, d.v.s. har den här delen av förvaltningsberättelsen genomgått tillräcklig granskning?
- Om inte, hur borde granskningen se ut?
- Saknar du vägledning på området? Har ev. praxis utvecklats och hur ser den ut?
- Använder ni (d.v.s. byrån) er av externa miljöexpertis?
- Hur har utvecklingen av normer och regler sett ut sedan tillägget i ÅRL 6 kap 1 § infördes och hur tror du att den kommer att se ut?
- Vad anser du revisorns roll vara?
- Tycker du att man bör utvidga kompetenskraven för auktorisation till att även innefatta miljökunskap?