

Sammanfattning

- Uppsatsens titel:** Granskning av frivilliga redovisningar – En studie kring svenska miljöredovisningar
- Seminariedatum:** 2002-09-18
- Ämne/kurs:** FEK591 Magisterseminarium – Redovisning 10 poäng
- Författare:** Andreas Caggianella och Tove Tiderström
- Handledare:** Fredrik Ljungdahl
- Företag:** Deloitte & Touche, KPMG, Lloyds Register Quality Assurance, Cerealia, SAS, SCA, SKF och Swedish Meats.
- Nyckelord:** Assurance, miljöredovisning, granskningsprocessen, trovärdighet och interna mervärden
- Syfte:** Vårt syfte är att beskriva de processer som förekommer för att utföra en frivillig granskning av separata miljöredovisningar. Vi kommer att jämföra processerna med varandra samt med FEEs, ISA 100, GRIs och EMAS rekommendationer och riktlinjer. Vi kommer även att identifiera för- och nackdelar som förekommer vid en frivillig granskning av de separata miljöredovisningarna.
- Metod:** Vi har gjort intervjuer med de fem företag i Sverige som under år 2000 gjort en granskning av sina separata miljöredovisningar. Vi har även intervjuat de företag som utfört granskningen till dem. Vi har identifierat hur granskningsprocessen är upplagd hos de olika granskarna och jämfört detta med de riktlinjer och rekommendationer som finns inom området. Sedan har vi sammanställt de för- och nackdelar som framkommer av en granskning enligt såväl den aktuella debatten såsom enligt företagen själva.
- Slutsatser:** De olika granskarna har en bra samstämmighet i sitt utförande gällande granskningsprocessen. De följer de rekommendationer och riktlinjer som finns inom området väl. Vad granskningsberättelsen innehåller är inte det mest väsentliga för företagen utan endast förekomsten av den som ett bevisande kvitto. Trovärdigheten och tillförlitligheten i materialet ökar när en granskning görs och det skapas flertalet interna mervärden. De nackdelar som diskuteras är att kostnaden samt tiden som processen kräver samt att det är svårt att identifiera interna mervärden i förväg.

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

1 INLEDNING	6
1.1 Ämnesval	6
1.2 Bakgrund	6
1.3 Problemdiskussion	7
1.4 Problemprecisering	10
1.5 Syfte	10
1.6 Avgränsningar	11
1.7 Disposition	11
2 METOD	13
2.1 Val av metod	13
2.2 Informationsinsamling	14
2.3 Val av teorier	15
2.4 Empirisk undersökning	16
2.5 Intervjuer	17
2.6 Kritik av undersökningen samt källor	19
3 ASSURANCE	21
3.1 Begreppen audit och assurance	21
3.2 Assurance och dess framväxt	22
3.3 “High och moderate level of assurance”	23
3.4 Olika assurancetjänster	24
3.5 Assurance och dess förväntningsgap	25
4 GRANSKNING AV MILJÖREDOVISNINGAR	27
4.1 Vad är miljöredovisning?	27
4.2 Miljöredovisningens innehåll och syfte	27
4.3 Olika typer av kontroll vid miljöredovisning	29
4.4 Vem utför granskningen?	30
4.5 Miljöredovisningens intressenter	31
5 REKOMMENDATIONER OCH RIKTLINJER	33
5.1 FEE	33
5.2 ISA 100	36
5.3 GRI	39
5.4 EMAS & ISO 14001	39
5.5 Granskningsberättelsen	40

6	DEBATTEN KRING FRIVILLIG GRANSKNING	43
6.1	Ökad trovärdighet och bristfälliga regler	43
6.2	Externa och interna värden	44
6.3	Mindre risker och bättre kontroll	45
7	GRANSKARNAS INTERVJUSVAR	47
7.1	Kort företagspresentation	47
7.1.1	Deloitte & Touche	47
7.1.2	KPMG	47
7.1.3	Lloyds Register Quality Assurance (LRQA)	48
7.2	Granskningsprocessen	48
7.2.1	Deloitte & Touche	48
7.2.2	KPMG	49
7.2.3	LRQA	50
7.3	Granskningsberättelsens utformning	52
7.3.1.1	Deloitte & Touche	52
7.3.1.2	KPMG	53
7.3.1.3	Lloyds Register Quality Assurance (LRQA)	53
7.4	Hur påverkas företagen genom en frivillig granskning?	54
7.5	Varför är det inte fler företag som har en frivillig granskning?	55
8	FÖRETAGENS INTERVJUSVAR	57
8.1	Kort företagspresentation	57
8.1.1	Cerealía	57
8.1.2	SAS	57
8.1.3	SCA	57
8.1.4	SKF	58
8.1.5	Swedish Meats	58
8.2	Varför har ni en frivillig granskning?	58
8.3	Hur påverkas ni av er frivilliga granskning?	60
8.4	Varför ska en frivillig granskning genomföras?	61
8.5	Varför är det inte fler företag som har en frivillig granskning?	62
9	ANALYS	64
9.1	Granskningsprocessen	64
9.2	Granskningsberättelsen	67
9.3	Granskningens fördelar	70
9.3	Granskningen nackdelar	75
10	SLUTSATSER	79
10.1	Undersökningens resultat	79
10.2	Våra framtids tankar	80
10.3	Förslag till fortsatta studier	81

KÄLLFÖRTECKNING		82
BILAGA 1	Intervjufrågor till granskarna	87
BILAGA 2	Intervjufrågor till företagen	88
BILAGA 3	Granskningsberättelse från Deloitte & Touche	89
BILAGA 4	Granskningsberättelse från KPMG	90
BILAGA 5	Verifikationsutlåtande från LRQA	91

Förkortningar

DNV	Den Norske Veritas
EPA	Enviromental Protection Agency
EMAS	Eco Management and Audit Scheme
FEE	Fédération des Experts Comptables Européens
GEMI	Global Environmental Management Initiative
GRI	Global Reporting Initiative
IAPC	International Audit Practies Committee
IFAC	International Federation of Accountants
ICC	International Chamber of Commerce Sustainable Development
ISA 100	International Standard on Auditing, nr 100
ISAE	International Standard On Assurance Engagements
ISO	Internationella Standardiseringsorganisationen
LRQA	Lloyds Register Quality Assurance
NIVRA	Nederlands Instituut Van RegisterAccountants
ÅRL	Årsredovisningslagen

1 Inledning

1.1 Ämnesval

Under magisterkursens gång intresserade vi oss för delkursen i miljöredovisning. Då vi diskuterade ämnet med vår handledare insåg vi snabbt att vår egen föreställning kring de separata miljöredovisningarnas utformning var felaktig. Det förekommer ingen kontroll av vad som skrivs i de frivilliga redovisningarna utan det är upp till företagen själva att anlita någon oberoende part som kan granska dess innehåll. Detta var vi inte själva medvetna om och därför vill vi hjälpa andra att klargöra hur situationen ser ut i dagsläget.

1.2 Bakgrund

Det har blivit alltmer vanligt med olika former av frivilliga redovisningar inom företagen såsom olika former av hållbarhetsredovisningar¹. De har utvecklats både vad det gäller omfång, antal och kvalitet. Hållbarhetsredovisningen har utvecklats på det sättet att den idag innehåller en kombination av miljö, etik och sociala frågor. Hållbarhetsredovisningar har tidigare varit vanligt i industri och gruvbranschen. De senaste åren har även en hel del andra företag inom andra branscher också börjat producera olika former av hållbarhetsredovisningar. Finansbranschen har till viss del börjat ställa krav på att företagen ska utforma någon form av hållbarhetsredovisning eftersom de insett sambandet mellan företagets sociala och miljömässiga förhållande samt dess finansiella resultat. Det är också en anledning till att allt fler företag inom finansbranschen har börjat ta med olika former av miljö, sociala och etiska problem i sina analyser (KPMG Survey 2002, s 6).

Det var först i slutet av 1960-talet och början av 1970-talet som miljöredovisningen fick sitt genombrott. Det var till en början först i forskningssammanhang som miljöredovisningen användes (Bergström et al, 1998 s 20). Detta har dock ändrats under den senaste tiden och miljöredovisningen har fått ökad uppmärksamhet av olika intressenter. Under 90-talet har det varit en kraftig ökning i antalet företag som valt att redovisa miljöinformation i sina årsredovisningar samt i separata miljöredovisningar.

¹ Hållbarhetsredovisningar är redovisningar som innehåller sociala, miljö och etikfrågor.

Anledningen till detta kan tänkas vara ökad miljömedvetenhet, krav från investerare och aktiemarknaden. Det skall även tilläggas att from 1 januari 1999 har det allmänna informationskrav gällande miljöinformationen i årsredovisningen uppkommit. Enligt ÅRL 6 kap 1§ tredje stycket så skall företagen lämna upplysningar om verksamhetens påverkan på den yttre miljön. Detta har medfört ett ökat lagkrav på informationen i företagens förvaltningsberättelse.

Att upprätta en separat miljöredovisning är ett frivilligt åtagande, som till en början var relativt sällsynt. Det har skett en kraftig ökning av företag som lämnar ut en separat miljöredovisning som ett komplement till sin årsredovisning. Det finns även de företagen som har de olika rapporterna integrerade. Då det är ett frivilligt åtagande att göra en separat miljöredovisning så sker det ingen form av lagstadgad granskning av materialet. Den ökade förekomsten av frivilliga redovisningar har däremot lett till att revisorernas arbetsuppgifter har utökats på flera områden samt att olika frivilliga granskningar har blivit allt vanligare (Finansinspektionens rapport 2001:3).

1.3 Problemdiskussion

Det finns som sagt mer och mer frivilliga redovisningar i dagens företag och dessa bör hanteras på ett annorlunda sätt än de traditionella redovisningarna. Den ökade andelen av frivilliga redovisningar har lett till att revisorernas uppgifter till viss del blivit annorlunda än tidigare. Under senare år har revisionspraxis utvecklats när det gäller hur den hanterar frågor rörande riskhantering och osäkerhet. Revisorns roll har alltmer blivit inriktad mot vad som kallas assurance. Detta är en form av kvalitetssäkring av verksamheten på en mer löpande basis och i en bredare mening än vid den finansiella revisionen som görs en gång per år. Tempot på aktiemarknaden har ökat vilket sammantaget gör att den traditionella revisionsberättelsen har tappat i intresse. Det finns goda skäl att lägga ökad vikt vid händelser under året och få en kontroll av dem när det aktuella problemet faktiskt uppstår (Finansinspektionens rapport 2001:3, s 33). Då företagen använder sig av diverse frivilliga granskningstjänster, som även kallas assicurancetjänster, kan de själva bestämma när de anser att något behöver kontrolleras ytterligare. De har inga fasta tider då kontroller ska ske, utan assicurancetjänsten kan anpassas efter kundens behov. Detta medför en viss trygghet för företaget eftersom de vid behov kan få snabba analyser och rapporter sammanställda.

Enligt Wallage (2000, s 54f) har det blivit ett ökat intresse för assicurancetjänster från revisorernas sida eftersom det blivit mindre lönsamt att utföra vanlig finansiell revision. AICPAs specialkommitté på granskningsområdet råder sina medlemmar att inrikta sig mer på att erbjuda olika former av icke finansiella tjänster. Wallage hävdar att den finansiella revisionen kommer att förlora sitt värde som beslutsunderlag

eftersom den information som används inte är tillräckligt uppdaterad och till viss del inaktuell. Det behövs mer erbjudande av olika former av assuranceuppdrag för att revisionsbyråerna ska få ordentlig fart på sin verksamhet och att företagen ska få ett aktuellt material att tillgå. Även Line et al (2002, s 72) anser att trenden inom redovisningen i dag går mot mer assurancetjänster av olika slag. Företagens intressenter ställer krav på diverse saker som behöver kontrolleras genom någon form av granskning. Exempel på detta kan vara hur de agerar med hänsyn till sina sociala skyldigheter i samhället.

Assurancetjänster kräver en ständig utveckling eftersom omvärlden är föränderlig. Det är dock inte lika mycket som ändras inom revisionsområdet. Det skapas ständigt en efterfrågan av nya sorters assurancetjänster, som i sin tur leder till större marknader och nya kundpotential. Det är därför viktigt att vara uppmärksam över vilka tjänster som efterfrågas och förmedla varför de ska användas (Wallage 2000, s 54). Assurance är i mindre omfattning än den traditionella revisionsprocessen och fungerar mer som en form av löpande kontroll. En förutsättning för att en revisor ska kunna erbjuda assurancetjänster är att de bygger på revisionstraditionen. Revision är en tillgång av professionell art med ett högt värde, som har tillkommit eftersom marknaden efterfrågar information med hög kvalitet. Granskning av rapporter medför även en viss försäkring av att informationen som presenteras för investerare och kreditgivare är tillförlitlig och relevant. Det finns i dagens läge som tidigare sagts ett större behov av aktuell information och inte bara historiskt räkenskapsmaterial. Assurance är då det främsta sättet som används eftersom den lätt kan anpassas till nya marknader och behov (www.aicpa.org). Vad är det egentligen som gör granskningen värdefull? Vad finns det för positiva sidor med en granskning samt vad är de negativa aspekterna?

Trovärdighetsaspekten är ett viktigt inlägg kring varför företagen bör ha en oberoende granskning. Flertalet forskare och teoretiker inom området, såsom Beets, Westermark och Larsson, tror att trovärdigheten ökar om en oberoende part utför en granskning av en rapport. Det finns dock en amerikansk undersökning som gjordes 1994 av "Global Environmental Management Initiative" (GEMI) som hävdar att trovärdighet inte skapas via granskning eftersom det förekommer alldeles för bristfälliga regler kring området. En form av assurancetjänst är granskning av informationen i de separata miljöredovisningarna.

Det finns inget direkt krav på vilken information som ska finnas med i en separat miljöredovisning. Det finns ett flertal riktlinjer att följa såsom exempelvis FEE, IFAC och GRI men många företag utformar sin miljöredovisning utifrån egna modeller. Det finns vissa begrepp som är väsentliga att behandla oavsett vilken modell som valts att utföra sin miljöredovisning efter. Enligt Larsson (1999, s 38) är begreppen relevans, tillförlitlighet, begriplighet, neutralitet, fullständighet och jämförbarhet viktiga att följa. För att sedan möjliggöra förståelighet av miljöredovisningen samt dess

trovärdighet bör bakomliggande fakta samt förutsättningarna för miljöredovisningen noggrant definieras. Det förekommer inte några krav på att någon extern oberoende part ska granska informationen i miljöredovisningen, vilket det gör inom den finansiella redovisningen. Detta kan vara en svårighet för miljöredovisningens olika intressenter eftersom företagen kan vinkla informationen till sin egen fördel samt att de kan undanhålla den information som inte gynnar företaget. Detta skulle troligtvis minska om man lät en extern oberoende part granska rapporten. Det finns inte heller några regler för hur en sådan granskning ska gå till vilket i sig försvårar situationen.

Larsson (2001, s 12) anser att företagen kommer att behöva hjälp i form av olika granskningstjänster i framtiden med anledning av nya formella redovisningskrav. Med hjälp av en granskning kan de på ett bra sätt kunna tillmötesgå marknadens önskemål om en öppen och pålitlig redovisning av sociala och miljörelaterade faktorer. Trovärdighet är ett begrepp som bör fästas vikt vid eftersom det är en väsentlighet för att informationen ska kunna användas på ett korrekt sätt.

Det är få företag i Sverige som låter någon oberoende part göra en kontroll av deras separata miljöredovisningar i jämförelse med vissa andra länder. I en internationell jämförelse som gjordes av KPMG under 2002 och som innefattade de 100 största företagen i 19 länder² visar att England ligger i topp då det gäller antal företag som låter granska sina miljöredovisningar. I England låter 26 (av 49 möjliga) företag granska sin miljöredovisning. Sverige hamnar i ett internationellt perspektiv i mitten på skalan med fyra företag som låter granska sin miljöredovisning (av 26 möjliga). I botten hittar vi USA där det endast är ett företag (av 36 möjliga) som låter granska sin miljöredovisning (KPMG Survey 2002, s 18f).

Det är inte lagstadgat att den oberoende parten som ska göra den frivilliga granskningen ska vara en revisor som vid den övriga finansiella revisionen. Revisorerna har här en viss konkurrens från andra grupper såsom miljökonsulter och social audit³. På så vis är marknaden från revisorernas sida annorlunda jämfört med den finansiella redovisningen där de enbart konkurrerar med andra revisionsbyråer. Då miljökonsulterna utför granskaningen så använder de sig av andra metoder än de tidigare nämnda traditionella revisionsmetoderna exempelvis enligt kriterier från EMAS och ISO 14001. En intressant frågeställning torde vara om granskningen utförs på ett likvärdigt sätt från de olika granskarna samt avspeglas det i deras granskningsberättelser? Vad ska egentligen ingå i en granskningsberättelse för att den ska vara trovärdig?

² De undersökta länderna är: Japan, England, USA, Nederländerna, Tyskland, Finland, Norge, Sverige, Danmark, Frankrike, Kanada, Australien, Italien, Belgien, Spanien, Ungern, Slovakien, Grekland och Sydafrika.

³ För närmare beskrivning se avsnitt 4.4

Det är svåra frågor som inte har några klara svar. Nancy Kamp-Roelands⁴ har gjort diverse studier, exempelvis vad som ska ingå i en granskningsberättelse för att skapa trovärdighet och en klar bild för läsaren. Det är viktigt att de grundläggande förutsättningarna framgår samt att granskningens syfte klart och tydligt beskrivs. Larsson (1999, s 75) hävdar att en granskning av redovisningsarbetet medför positiva effekter även för företagets interna organisation. Medarbetarna blir medvetna om miljöarbetet på ett bra sätt som leder till entusiasm och arbetstillfredsställelse. Det är inte bara de faktorer som syns utåt som är relevanta att beakta vid en granskningsprocess. Det som är väsentligt är vilket mervärde som krävs för att företaget ska bli intresserade av tjänsten. I takt med det ökande intresset för miljöfrågor inom företagen ställer omvärlden olika krav på företagets miljörelaterade information. Miljörelaterad information blir allt viktigare eftersom den delvis är med i beslutsprocessen då det gäller såväl aktievärdering, kreditbedömning och andra ekonomiska beslut. Vi ställer oss frågande till om det inte borde vara minst lika viktigt att ha korrekt miljöinformation, som annan finansiell information som presenteras i årsredovisningen? Hur kan det komma sig att den frivilliga granskningen av miljöredovisningar inte prioriteras högre då tillförlitlighet är ett väsentligt och omtalat begrepp?

1.4 Problemprecisering

Vår problematisering har varit beskrivande i ett brett perspektiv. Det mest specifika problemområdet är att det inte finns några fasta regler att följa vid en granskningsprocess. Kan en granskning vara trovärdig om det inte förekommer fasta regler? Vad är det egentligen som lockar företagen till att utföra en frivillig granskning samt vad är det som gör att inte fler använder sig av det?

1.5 Syfte

Vårt syfte är att beskriva de processer som förekommer för att utföra en frivillig granskning av separata miljöredovisningar. Vi kommer att jämföra processerna med varandra samt med FEEs, ISA 100, GRIs och EMAS rekommendationer och riktlinjer. Vi kommer även att identifiera för- och nackdelar som förekommer vid en frivillig granskning av de separata miljöredovisningarna.

⁴ Se vidare avsnitt 2.3 i metodkapitlet

1.6 Avgränsningar

Vi kommer enbart att studera den svenska marknaden eftersom det annars skulle bli svårt att dra generella slutsatser. Reglerna kring upprättandet av separata miljöredovisningar skiljer sig väsentligt åt mellan länderna vilket skulle göra studien för komplicerad. Vi kommer med andra ord inte att göra några internationella jämförelser.

Vi kommer endast att behandla en form av frivillig granskning, nämligen sanningshalten av innehållet i miljöredovisningarna. Vi kommer inte att studera de företagen som har frivillig kontroll av att deras miljösystem stämmer.

Vi kommer att beskriva begreppet assurance i kapitel tre. Sedan kommer vi dock att använda oss av ordet ”frivillig granskning” istället för assurance under uppsatsens gång. Dock menar vi inte granskning i den mening som förekommer vid en revision.

1.7 Disposition

Kap 1 Inledning

I det första kapitlet vill vi åskådliggöra problematiken för vad uppsatsen senare kommer att behandla. Först beskriver vi kort hur vårt intresse för området uppstod. Sedan presenteras en inledning till ämnet för att sedan övergå till vår problemdiskussion. Denna utmynnar slutligen i en problemprecisering som ligger till grund för vårt syfte. Slutligen beskrivs våra avgränsningar.

Kap 2 Metod

I det andra kapitlet beskriver vi vårt tillvägagångssätt av uppsatsen. Vi beskriver vilka val vi gjort under uppsatsens gång samt valens motiveringar. Begrepp som här diskuteras är urval, teorier, datainsamling och intervjumaterial. Kapitlet avslutas med kritik av undersökningen samt källor.

Kap 3 Assurance

I det tredje kapitlet vill vi ge en allmän bild av vad begreppet assurance innebär. Vi beskriver vilka olika nivåer av assurance som finns samt presenterar ett antal olika assurancetjänster. Slutligen för vi ett kort resonemang kring det förväntningsgap som kan förekomma.

Kap 4 Granskning av miljöredovisningar

I det fjärde kapitlet har vi koncentrerat oss på granskningen av miljöredovisningar. Frågor som besvaras är exempelvis vad det finns för olika sätt att granska en miljöredovisning, vem utför granskningen samt hur upprättas en granskningsberättelse? Slutligen presenterar vi vem som kan vara intresserad av granskningen, för att skapa en förståelse av vem som är miljöredovisningens intressenter.

Kap 5 Rekommendationer och riktlinjer

I det femte kapitlet presenterar vi olika rekommendationer och riktlinjer som finns inom området för frivillig granskning, och främst miljöredovisningar. Vi behandlar kommentarer kring granskningsprocessen från FEE, IFAC (ISA 100), GRI och kortfattat från EMAS och ISO 14001. Slutligen behandlar vi riktlinjer kring hur granskningsberättelsen bör utformas.

Kap 6 Debatten kring frivillig granskning

I detta sjätte kapitel presenterar vi kortfattat vad som sagts i de senaste debatterna inom området. Vi har delat in kapitlet efter olika kännetecken som framkommit kring en granskning, nämligen ”ökad trovärdighet och bristfälliga regler”, ”externa och interna värden” samt ”mindre risker och bättre kontroll”.

Kap 7 Granskarnas intervjusvar

I det sjunde kapitlet finns en kort presentation av de olika granskarna, Deloitte & Touche, KPMG och Lloyds Register Quality Assurance (LRQA). Sedan presenteras svaren från intervjuerna under olika delrubriker.

Kap 8 Företagens intervjusvar

I det åttonde kapitlet finns en kort presentation av företagen som haft en granskning, Cerealia, SAS, SCA, SKF och Swedish Meats. Sedan presenteras svaren från intervjuerna under olika delrubriker.

Kap 9 Analys

I det nionde kapitlet presenteras resultatet från vår undersökning via olika delanalyser. De olika områdena som behandlas är granskningsprocessen och granskningsberättelsen samt granskningens för- och nackdelar.

Kap 10 Slutsatser

I det tionde och sista kapitlet sammanfattar vi de slutsatser som uppsatsen resulterat i. Vi gör en kort presentation av våra framtidstankar kring området samt ger förslag på fortsatta studier.

2 Metod

I detta kapitel presenteras den metod som använts under uppsatsen. Motiveringar till våra olika val beskrivs samt faserna under arbetets gång. Vi har gjort en empirisk undersökning i form av flertalet intervjuer. Vi har gjort intervjuer med de företag i Sverige som under år 2000 gjort en granskning av sina separata miljöredovisningar. Vi har även intervjuat de företag som utfört granskningen till dem. Vi har identifierat hur granskningsprocessen är upplagd hos de olika granskarna och jämfört detta med de riktlinjer och rekommendationer som finns inom området. Sedan har vi sammanställt de för och nackdelar som framkommer av en granskning enligt såväl den aktuella debatten såsom enligt företagen själva.

2.1 Val av metod

Det finns olika val av metoder. Den induktiva metoden innebär att undersökningen utgår från empirin för att sedan applicera detta på teorin. Den deduktiva metoden ses däremot som ett omvänt förfarande där undersökningen utgår från teorin och appliceras på empirin (Andersen 1998, s 29f). Vi började vår undersökning på ett deduktivt sätt. Vi sammanställde de intervjufrågor som vi skulle använda oss av utifrån de rekommendationer och riktlinjer som fanns inom området, såsom exempelvis FEE och IFAC. På så vis använder vi oss av teorin och applicerar på empirin. Senare under uppsatsens gång använder vi oss även delvis av ett induktivt sätt. Då vi utfört vår undersökning identifierade vi olika för respektive nackdelar med granskningen. Dessa kontrollerade vi sedan om de fanns omnämnda i de argument som presenterats från den aktuella debatten. På så vis utgår vi delvis ifrån empirin och applicerar det på den befintliga teorin. Vår undersökning har alltså genomförts på båda sätten, dock har vi främst använt oss av den deduktiva ansatsen.

Den andra sortens val av metod som görs är enligt Andersen (1998, s 30f) om undersökningen är kvantitativ eller kvalitativ. Den kvantitativa metoden innefattar främst matematiska formler och klara riktlinjer för hur undersökningen ska genomföras. Däremot den kvalitativa metoden handlar om insamling av information för att få en djupare förståelse av undersökningen. Det handlar då mer om att förstå helheten än att förklara i detalj. Den kvalitativa metoden har använts i vår undersökning eftersom vi vill få en djupare förståelse. Vi har gjort en empirisk

undersökning med ett antal intervjuer. Denna undersökningsmetod valdes eftersom vi ansåg att det skulle ge oss ett mer användbart material om vi utförde intervjuer. Området som vi gör undersökningen kring är relativt utvecklat och därför ansåg vi det bättre att kunna förklara exakt för respondenten vad vi ville ha besvarat. Att skicka ut en enkät till företagen och granskarna skulle inte ge oss lika utförlig och detaljerad information, samt att missförstånd lätt kunde uppstå. Det ska även tilläggas att vår population var förhållandevis liten och därför var intervjuer med samtliga genomförbart.

2.2 Informationsinsamling

Vi började vår uppsatsprocess med att göra litteraturstudier för att se vad det fanns för aktuell litteratur inom området, samt se vad som behandlats tidigare. Vi har använt oss av universitetsbibliotekets olika databaser såsom LOVISA och ELIN, då vi letat efter tidskrifter, artiklar och böcker. Tidningen Balans har även använts i viss utsträckning för att hitta aktuella debattinlägg inom området. Internet har vi använt oss av i stor utsträckning på flera områden, exempelvis då vi läst allmän information om företagen samt funnit vissa elektroniska tidskrifter. Vi har också använt oss av en del litteratur som handlar om revision och granskning i allmänhet exempelvis Accounting Horizons och Journal of Accountancy. Slutligen har gamla uppsatser från såväl Lunds Universitet och Kristianstad Högskola har varit till stor hjälp för oss. Vi har läst och fått idéer genom flertalet uppsatser såsom exempelvis "Delårsrapporter - Hur viktig är granskning för trovärdigheten?" (Eriksson et al 2002). De gamla uppsatserna har varit en viktig informationskälla till vår uppsats trots att vi inte i direkt mening refererat till dem under arbetets gång. Vi kommer trots detta ha med de uppsatser⁵ som lagt grund för våra idéer och tankar kring området i vår källförteckning för att visa var våra ursprungstankar kommer ifrån.

Primärdata är information som samlats in av forskaren själv till ett visst ändamål och som inte tidigare förekommit. Sekundärdata är däremot redan befintlig insamlad information som är insamlad av någon annan (Eriksson, 1997 s 65). Primärdatan i vår uppsats består av informationen från våra intervjuer. Till sekundärdata klassificeras böcker, artiklar, tidskrifter samt information från Internet.

⁵ De andra två uppsatserna som vi har haft hjälp av är Borgström et al (2000) och Samevik & Troedsson (2000).

2.3 Val av teorier

Det finns inte så många olika teorier om just granskning av miljöredovisningar, vilket medfört att vi utgått från en del allmänna riktlinjer då det gäller revision och granskning i stort. Det finns inte heller några svenska standarder inom området vilket medfört att de som diskuteras är ur ett internationellt perspektiv. FEE är en sammanslutning av alla revisionsorganisationer i Europa och därför en betydelsefull organisation vid olika former av hållbarhetsredovisning. De har gett ut olika rapporter inom granskningsområdet som vi till viss del använder oss av. De rapporter som vi behandlar är "Providing Assurance on Environmental Retorts" från 1999 och "Providing Assurance on Sustainability Reports" från 2002.

Vi har använt oss av en rapport utgiven av IFAC, som är en sammanslutning av professionella nationella redovisningsorganisationer. IFAC representerar revisorer som arbetar i den privata såväl som den offentliga sektorn samt inom undervisningssektorn. IFACs mål är att utforma regelverk för sina medlemmar för att få mer likvärdiga regler över hela världen för att IFACs medlemmar skall kunna producera högkvalificerade tjänster till den offentliga sektorn. Rapporten vi använt oss av heter "International Standard on Assurance Engagements" (ISAE) men kallas för ISA 100 (International Standard on Auditing nr100). Denna rapport är skriven av en kommitté inom IFAC som heter International Audit Practices Committee (IAPC). Vi kommer dock under uppsatsens gång att använda oss av rapportens namn, ISA 100 då vi refererar till rapporten för att inte skapa förvirring med flertalet namn.

GRI skapades 1997 och dess huvudmål är att utforma regelverk för hur företagen skall rapportera sin ekonomiska, miljömässiga och sociala förhållanden. Vi har använt oss av deras rapport från 2002 "Sustainability Reporting Guidelines".

EMAS står för EUs frivilliga miljöstyrnings och miljörevisionsorgan. EMAS syftar till att effektivisera och förbättra miljöarbetet på företag och organisationer. De vill även förmedla ett trovärdigt budskap till marknaden om resultatet av miljöarbetet genom en granskad och godkänd miljöredovisning och andra former av miljökommunikation i annonsering och marknadsföring. EMAS baseras på ISO 14001. Anledningen till att vi behandlar dess riktlinjer är att en av våra granskare använder sig av deras principer då de utför granskning av innehållet i miljöredovisningen.

Vi har även studerat vad den holländska dr Nancy Kamp-Roelands, forskare vid Tillburg University och representant i NIVRA (Hollands motsvarighet till FAR), har kommit fram till om hur granskningsberättelsen ser ut i olika företag samt vad den bör innehålla (Larsson 1999, s. 80). Vi använder oss till stora delar av Nancys kriterier då

vi kontrollerar ifall granskarna har utfört sin granskningsberättelse i enlighet med de rekommendationer som finns.

Allmänna kriterier för granskning i stort behandlas i rapporten "Investing in an Audit" från "The Institute of Chartered Accountants from England & Wales". Anledningen till att vi valt en rapport från England är att granskningen där är en mer vanlig företeelse och det finns även mer forskning inom området. Slutligen har vi använt oss av en del åsikter som förekommit i diverse artiklar som förekommit inom området den senaste tiden.

2.4 Empirisk undersökning

Vår empiriska undersökning omfattar de bolag som utför granskning av separata miljöredovisningar och de kommer under uppsatsens gång att benämnas för "granskarna". De tre granskare som vi undersökt är Deloitte & Touche, KPMG och Lloyds Register Quality Assurance (LRQA). De fem företagen som vi har undersökt är Ceralia, SAS, SCA, SKF och Swedish Meats. Dessa fem har alla haft en extern granskare som har utfört en kontroll av sanningshalten av informationen i deras miljöredovisningar. Nedan visas en tabell över vilka som utför granskningarna i de olika företagen:

Granskarna Granskade företag	Deloitte & Touche	KPMG	LRQA
Ceralia		X	
SAS	X		
SCA	X		
SKF			X
Swedish Meats		X	

ABB har också har en miljöredovisning som blivit granskad av en utomstående oberoende part. ABBs granskning är dock annorlunda utförd än de övriga fem företagens eftersom de har en granskning av miljöarbetet i stort. Det är Den Norske Veritas (DNV) som utför deras granskning och de utgår från ICC 16 principer vid sin kontroll. De tillhör sk förvaltningsrevision och hamnar därför utanför vår undersökningspopulation⁶.

Anledningen till att vi valde att se till dem som haft miljöredovisning under 2000 var för att alla bolagen inte ännu var färdiga med sina redovisningar för 2001 när vi

genomförde vår undersökning. Vi tog reda på vilka företag som hade en separat miljöredovisning under året, för att sedan med hjälp av vår handledare se vilka som hade utfört en granskning. Detta kunde vi se genom att de har en granskningsberättelse i slutet av sin rapport. Vi kommer att kontrollera hur de olika granskningsberättelserna är utförda av de olika granskarna. För enkelhetens skull har vi valt att ha med tre granskningsberättelser (en från varje granskare) som bilagor till uppsatsen. Det är på så vis lätt att följa med vid våra analyser.

Vi har valt att undersöka de företagen som har utfört en granskning av sin separata miljöredovisning och kontrollerar inte de företagen som valt att inte ha en granskning. Andledningen till detta var att de inte var intresserade av att hjälpa oss. Vi tog kontakt med två företag som tidigare haft en frivillig granskning, men som slutat med det nyligen för att fråga dem vilka faktorer som medförde att de slutade. De var dock inte intresserade av att hjälpa oss. Vi anser dock att de företag som har gjort valet att satsa på en frivillig granskning vet vilka motiven var till detta och på så vis är medvetna om såväl för- som nackdelar. De har på så vis en kunskap inom området som inte förekommer hos de andra företagen.

Vi skulle också kunna gjort någon form av internationell studie, där en jämförelse mellan granskningar av olika länders frivilliga redovisningar skulle kunna göras. I dagens läge råder det dock stor skillnad mellan olika länders hantering och regler kring de separata miljöredovisningarna. Detta faktum gjorde att vi valde att koncentrera vår undersökning kring Sverige eftersom det inte skulle vara genomförbart att dra generella slutsatser om det är olika regler som gäller.

2.5 Intervjuer

Vi har både använt oss av personliga intervjuer och telefonintervjuer till vår undersökning. Då det inte var genomförbart att göra personliga intervjuer med samtliga, så beslöt vi oss för att använda oss av båda sorterna. De olika granskarna tillhör två kategorier, såväl revisionsbyråer som miljöexperter, och vi har gjort personlig intervju med en representant från vardera gruppen. Med de andra har vi gjort telefonintervju på en förutbestämd tid.

Vi kontaktade i första hand de miljöansvariga på företagen för att fråga om en intervju. Då det inte fanns någon hänvisning till miljöansvarig på företagets hemsida, så skickade vi en förfrågan till informationsavdelningen angående vem som kunde hjälpa oss. Vi har lagt ner mycket tid på att hitta de "rätta" personerna eftersom det är

⁶ Utförligare information finns i avsnitt 4.3

väsentligt för att undersökningen ska vara rättvis. De personer vi intervjuat är följande⁷,

Företagets namn	Respondentens namn	Respondentens titel⁸
Deloitte & Touche	Jenny Zetterberg Åse Bäckström	Konsult respektive Manager på Sustainability Management Services.
KPMG	Henrik Dahlström	Manager KPMG Miljö och Etikrevision
Lloyds Register Quality Assurance Limited	Magnus Friberg	Teknisk koordinator samt miljöansvarig
Cerealia	Lotta Löwhagen-Lundberg	Informationsansvarig inkl för Miljöfrågor
SAS	Reidar Pettersson	Miljökoordinator Sverige
SCA	Roine Morin	Environmental Manager
SKF	Håkan Persson	Manager "Environment, Health and Safety"
Swedish Meats	Olov Osmark	Miljöchef

Vår första kontakt skedde via ett introduktionsmail. Detta innehöll en kort presentation av vår uppsats och en förfrågan om de var intresserade av att hjälpa oss med att besvara ett antal frågor. Sedan fick respondenterna själva bestämma en dag och tid, inom vissa tidsramar, som passade dem bäst att göra intervjun. Vi skickade sedan våra frågor via e-mail en vecka innan intervjun skulle utföras. På så vis kunde de i lugn och ro läsa igenom frågorna innan vi ringde/besökte dem. De kunde även förbereda sina svar om så önskades. Vid telefonintervjuerna så ringde vi upp respondenten på den bestämda tiden och genomförde intervjun på en högtalartelefon

⁷ Datum för intervjuerna finns presenterade i källförteckningen

samt att vi spelade in vad som sades på band. Det var bara en av oss som förde intervjun med respondenten för att undvika förvirring över vem de skulle svara eller lyssna på. Vi ställde samma frågor till samtliga respondenter och telefonintervjun varade mellan 20-30 minuter. De personliga intervjuerna med granskarna tog längre tid, ca en och en halv timme. Då pratade vi bägge under intervjutillfället. Då var det lättare att få kontakt med respondenten och därför skapade det inte förvirring. Vi hade dock alltid en som höll i intervjun så det skulle bli flyt i frågorna samt en kontroll på att alla frågor behandlats. Intervjuerna sammanställdes direkt efter dess utförande.

Vi har även skickat vårt sammanställda material till vissa företag så att de fått godkänna samt kontrollera att vi uppfattat det som sades under intervjun korrekt. Detta har varit en stor hjälp för oss eftersom sannolikheten för missförstånd på så vis blivit mindre. Våra intervjufrågor är genomarbetade flertalet gånger, med hjälp från vår handledare, så att de verkligen skulle täcka in alla frågor som vi ville ha besvarade. Våra intervjufrågor till såväl granskarna som företagen finns som bilagor (se bilaga 1 & 2). De olika frågorna går till stor del in på samma område och det blir till viss del så att svaren flyter samman. För att slippa flertalet upprepningar har vi därför delat in empirikapitlen i olika kategorier istället för att redogöra för varje separat fråga.

2.6 Kritik av undersökningen samt källor

Primärdata kan alltid kritiseras eftersom det handlar om data som vi själva samlat in. Då den mänskliga faktorn spelar in finns det alltid en risk för fel och missförstånd. Resultaten från intervjuerna kan vara beroende av många faktorer såsom stress eller en störande miljö. Detta är händelser som vi är medvetna om och har försökt minimera risken för dess förekomst. Det finns dock en viss risk att respondenten vinklar sina svar eftersom de vill framställa sitt företag i en positiv anda. En annan sak som också kan ha betydelse för undersökningens tillförlitlighet är om vi verkligen har intervjuat de "rätta" personerna. Detta anser vi oss ha kontrollerat på ett väldigt noggrant sätt genom att verkligen fråga vilka deras arbetsuppgifter var samt vem som arbetade inom området. Det bör ändå nämnas att det finns en viss risk för felbedömningar på olika vis.

Enligt Lundahl et al (1999, s 151) är det viktigt att mätinstrument är utformat så att det fångar in verkligheten, dvs. att det varken mäter för mycket eller för lite. Det kan förekomma en risk att våra intervjufrågor var felaktigt ställda och att undersökningen på så vis blivit snedvriden. Detta anser vi oss ha förebyggt genom att vår handledare

⁸ De olika företagen har olika benämningar för samma sorts arbete, men i stort sett är deras uppgifter de samma.

hjälp oss med dess uppbyggnad till stora delar samt att vi vid intervjuerna kunnat ställa följdfrågor och förklaringar. Vi skickade frågorna i förväg till respondenterna så att de kunde läsa och begrunda innan intervjun startade. Det kan även vara så att respondenten undanhåller viss information pga företagets policy. Detta anser vi dock vara någonting som vi inte kan påverka.

Samtidskrav innebär att källorna ska härledas från samma tidsperiod som de har i uppgift att beskriva (Eriksson 1997, s 154). Detta krav anser vi vara uppfyllt i vårt fall då de använda källorna är från de senaste åren. Några av artiklarna är dock äldre, men allting är publicerat det senaste decenniet. För att kunna konstatera hög sanningshalt bör också tendens och beroendekritik övervägas. Detta innebär att källorna som används ska inte vara vinklade på något vis samt att sannolikheten för att uppgifterna är sanna ökar med antalet oberoende källor som återger samma berättelse (Lundahl et al 1999, s 225f). Vi anser att våra källor har hög sanningshalt eftersom de till stora delar beskriver liknande saker oberoende av varandra.

Reliabilitet är enligt Eriksson et al (1997, s 176) hur tillförlitligt resultatet av undersökningen är. Vi anser oss ha en hög reliabilitet eftersom vi intervjuat samtliga företag. Då vi inte gjort något urval utan kontrollerat hela populationen så har vi inte kunnat få en snedvriden population och på så vis har vi minimerat risken för att vi fått felaktiga svar.

Vi är medvetna om att vår undersökning kan framhålla en väldigt positiv bild av granskningen i stort. Detta eftersom vi har utfört intervjuer med de företag som satsat på en granskning av miljöredovisningen och inte behandlat de som inte valt att göra det. Vi har varit vaksamma för att inte själva påverkas i för hög grad av den positiva responsen från de intervjuade personerna. Det är dock svårt att helt komma undan de olika påverkningarna som finns i ens omgivning. Vi har på samma vis försökt ha en kritisk hållning till innehållet i den litteratur vi använt oss av.

3 Assurance

I detta kapitel kommer vi att redogöra för begreppet frivillig granskning i ett vidare perspektiv, sk assurance. Detta vill vi göra för att sätta in vår studie i ett större sammanhang samt att skapa en större förståelse för vårt fortsatta arbete där vi behandlar en form av assurance (som vi benämner "frivillig granskning" av miljöredovisningar). Vi beskriver först skillnaden mellan begreppen auditing och assurance. Sedan ser vi till hur begreppet assurance har växt fram under senare tid, samt ger exempel på olika sorters assuranceuppdrag som förekommer på marknaden. Slutligen kommer vi att behandla tankar kring ett eventuellt förväntningsgap som kan förekomma i vissa situationer.

3.1 Begreppen audit och assurance

Revision är att kritiskt granska, bedöma och ge utlåtande om redovisning och förvaltning (FARs Revisionsbok 2000, s 11). Detta kallas på engelska för "Audit" och det finns en viktig skillnad mellan detta begrepp samt "Assurance". Elliot (1997b, s. 63) beskriver assurancetjänster såsom en oberoende professionell tjänst som förbättrar kvaliteten och innehållet på informationen för beslutsfattarna. Detta beskriver skillnaden mellan de olika begreppen på ett bra sätt.

Det förekommer strikta regler för hur en revision ska gå tillväga och dessa är allmänt accepterade av samtliga parter. Revision innebär att först sätta sig in i och förstå företaget och dess verksamhet, sedan granska och slutligen rapportera om verksamheten. För att detta ska göras på ett likvärdigt sätt så ska detta arbete följa *god revisionsred* och revisorn måste dessutom iaktta *god revisorsred* (FARs revisionsbok 2000, s 15). Det sker alltså endast en kontroll av redan befintliga material och ingen möjlighet att förbättra såsom vid en assurance (frivillig granskning). Det finns nämligen inga generellt vedertagna regler för hur en frivillig granskning ska utföras.

Det finns olika grader av assurance (som vi senare kommer att behandla) och ingen av dem går att jämföra med begreppet "Audit". Anledningen till att det inte går att säkerställa är att det inte finns liknande bakgrund att lita sig mot gällande assurance utlåtande. Det finns inga "goda seder" att efterleva och detta medför att kvaliteten kan

variera mellan olika assurance på ett sätt som inte förekommer vid en revision. Det finns dock vissa rekommendationer om vad som bör ingå i ett assuranceuppdrag. Det förekommer dock inget direkt krav att följa dem. Informationen som uppkommer genom en assurance kan inte fastställas med lika hög grad av säkerhet som den informationen i företagets årsredovisning, eftersom de inte har lika fasta standarder att följa. Det är dock inte sagt att det inte är av intresse att göra en mindre omfattande kontroll såsom en assurance vid olika tillfällen för att säkerställa tillförlitligheten i ett visst material.

3.2 Assurance och dess framväxt

I början av 1970-talet var den första gången som begreppet assurance användes. Då innebar begreppet främst olika granskningsformer för att kunna förutse företagens framtida vinstprognoser. Utvecklingen på området fortsatte och på 1980-talet utvecklades de olika riktlinjerna för hur en granskning ska ske. Utvecklingen har fortsatt även under 1990-talet och idag finns det en rad olika sorters assurance inom flertalet områden. (Elliot 1997a, s 7). Det har skett en ökad efterfrågan av olika sorters assurancetjänster inom flertalet områden. Genom en utförd assurancetjänst kan företaget få hjälp vid olika situationer. För att detta ska uppfyllas krävs att flertalet kontroller utförs på ett rimligt sätt. Vid en sådan kontroll förbättras informationen som används då ett beslut ska fattas eftersom trovärdig information leder till mer korrekta beslut. Assurance möjliggör behandling av olika former av information. En utförd assurance är antingen finansiell eller icke- finansiell (www.aicpa.org A). Det finns flertalet olika assurance som inte innehåller några siffror alls, utan är ett allmänt uttalande om den situation som ger vägledning till det rätta valet. Enligt Elliot (1998, s. 42) kan ett assuranceutlåtande vara indirekt eller direkt samt ha en intern eller extern roll för beslutsfattaren på olika vis. Begreppet assurance kan innefatta många olika infallsvinklar och de flesta intyganden som görs (oavsett form eller storlek) kan falla under benämningen. Detta innebär att kvaliteten kan variera beroende på uppdragets utformning och innebörd.

Olika former av assurance är användbara i dagsläget då det finns ett ökande behov av att få aktuell information relativt snabbt. På senare tid har kraven på den information som företagen producerar ökat. Marknaden efterfrågar alltmer ny och relevant information eftersom informationen påverkar beslutsfattandet inom organisationen. Kravet på att den information som presenteras är säker och pålitlig har också lett till att efterfrågan på olika sorters assurance har ökat. Företagets årsredovisningar kan ofta anses som inaktuella då de väl kommer ut på marknaden eftersom det i flertalet fall hunnit hända nya saker innan rapporten framställs. En kontroll genom en assurancetjänst är ett bra komplement till mer omfattande rapporter.

Assurancetjänsterna är inte lika omfattande som en revision, vilket innebär att det inte tar lika långt tid att utföra samt att kostnaden för den blir mindre. Assurance har även fördelen att lätt kunna anpassas till nya marknader och behov eftersom processen inte är lika tidskrävande som en revision (Elliot, 1997b s 65). Detta varierar dock mellan olika sorters assurance och det har viss betydelse inom vilket område intygandet görs. Den sortens assurance som vi har baserat vår undersökning på är granskning av de separata miljöredovisningarna som vissa företag ger ut. Denna form av granskning är dock mer omfattande än vissa andra former av assurance. Elliot (ibid) tror att assurancetjänster i framtiden kommer att bli mer användbara än vad den är idag. Tjänsten har en hög potential för att kunna utvecklas inom fler tjänsteområden och på flertalet marknader.

3.3 “High och moderate level of assurance”

Det finns olika grader av assurance som förekommer i viss utsträckning. De olika nivåerna är beroende av hur djup granskningen har varit. De två nivåer som vanligast förekommer en medelhög nivå och en hög nivå (ISA 100, s 9):

- **Moderate level of assurance**

Moderate level uppstår då granskaren skaffat sig tillräckligt mycket bevis för att kunna påstå att rapporten är *trolig med hänsyn till omständigheterna*. Granskaren utformar sin granskning på det sättet att risken för felaktiga slutsatser minskar till en medelhög nivå. Granskaren utformar granskningsrapporten på ett sätt så att den överensstämmer med de mål som finns för den uppställda granskningsnivån.

- **High level of assurance**

Detta uppnås genom att granskaren fått tillgång till tillräckligt mycket lämplig information för att kunna påstå att rapporten *överensstämmer i alla avseende* med de mål som är fastställda. Vid en high level of assurance kan det dock förekomma felaktigheter, eftersom den inte är absolut säker. En absolut säker granskning kan inte ske på något annat sätt än genom en revision med fastställda regler som bakgrund.

De olika nivåerna på assurance leder till att de som efterfrågar de olika granskningstjänsterna vet hur djup och noggrann granskningen kommer att vara och på så vis minskar risken för att missförstånd skapas angående dess karaktär. För att undvika missförstånd är det viktigt att båda parterna är överens om uppdragets omfattning. Det är främst tre olika sorter av kontroll som brukas erbjudas. Om man

ska göra en “high level of assurance” så krävs det att en **heltäckande kontroll** görs och det omfattar då hela redovisningen och alla organisationsnivåer. Sedan kan man göra en **fokuserad eller begränsad kontroll** av företaget. Fokuserad kontroll innebär att en specifik del av redovisningen eller en utvald del av organisationen kontrolleras, ex ekonomiavdelningen på ett företag. Vid en begränsad kontroll däremot kontrolleras en begränsad bit av ett utvalt område inom företaget, ex endast ekonomicheferna på ekonomiavdelningen. Det går dock bra att göra en väldigt noggrann och detaljerad kontroll på ett mindre område och säkerställa just detta med en hög grad av säkerhet. Däremot kan man inte göra en begränsad kontroll och sedan uttala sig om verksamheten i stort. Det måste då ha gjorts en heltäckande kontroll och helst innefattande en hög grad av säkerhet.

3.4 Olika assurancetjänster

Assurance handlar som vi tidigare konstaterat om kontroller på många olika sätt, bl a av redan tryckt material. Det går ut på att kontrollera trovärdigheten riskbedömningar som företagen anser vara nödvändiga. Det går för det mesta att utföra en kontroll på det som företaget efterfrågar. Dock är vissa kontroller mer vanliga än andra. Vi vill beskriva olika former av assurance för att skapa en bredare förståelse inom området. Nedan följer exempel på olika assurancetjänster som förekommer i dagsläget:

- **Granskning av delårsrapporter**

Det har blivit mer och mer vanligt att företagen vill utföra en kontroll av sina delårsrapporter innan de lämnas ut, eftersom det kan påverka företaget starkt om den inte visar ett rättvisande resultat. Detta är en sorts av assurance som blir mer och mer använd av större företag för att de ska öka trovärdigheten i sina uttalande (Finansinspektionen rapport 2001:3, s 33f)

- **Utförande av riskanalys**

Dagens företag utsätts för allt större risker samtidigt som omgivningen ändras i snabb takt. Detta kan påverka företagets överlevnad totalt sett och på så vis är företagets intressenter och ledning angelägna om att företaget ska inse vilka risker som finns. Då det gjorts en kontroll av situationen och företaget har insett sin riskprofil kan de vidta åtgärder för att minska riskerna. Den här sortens assurance handlar om att granska omfattningen av företagets risker och kontrollera ifall företagets interna kontrollsystem är tillräckligt omfattande (www.aicpa.orgB).

- **Granskning av innehållet i miljöredovisningen**

Då företagen i dagsläget ofta värnar om miljön är det viktigt att de verkligen talar sanning i sina rapporter och ger en rättvisande bild av situationen. Är den information som företagen skriver om sin verksamhet verkligen befogad? Stämmer det verkligen eller är det ett sätt för dem att marknadsföra sig? Detta samt mycket annat kontrolleras vid en oberoende extern granskning av de separata miljöredovisningarna (ibid).

- **Kontroll av pålitligheten av informationssystem**

I dagsläget är det få företag som klarar sig med enbart den information som fås genom den interna redovisningen. Många företag använder sig av olika former av "Balanced Scorecard" för att mäta olika saker inom företaget på ett effektivt sätt. Det kan dock ifrågasättas om det är de mest sanningsenliga måtten som framkommer samt om de speglar de mål som företaget har satt upp. Företagen använder sig av tjänsten även för att kunna mäta företagets framgång med sina närmaste konkurrenter och på så vis få en bild av deras egen situation. Denna sort av assurance hjälper alltså företaget att se hur deras informationssystem egentligen fungerar samt om det är pålitligt (ibid).

- **Säkerhet vid elektronisk handel**

Allt fler företag använder sig av någon form av elektronisk handel i sin verksamhet. Trots detta förekommer en stor orosfaktor hos många företag angående hur det egentligen fungerar. Det förekommer i flertalet fall därför en assurancetjänst gällande e-handel. Den går ut på att kontrollera ifall den information som används inom e-handeln innehåller tillräckligt hög pålitlighet, integritet och säkerhet (ibid).

3.5 Assurance och dess förväntningsgap

Vid assurancetjänster så finns det ju som tidigare nämnts inga klara regler eller riktlinjer som ska följas, utan endast rekommendationer som bör följas. Det är sedan upp till var och en att bestämma hur de vill göra i det specifika fallet. Det är då lätt att det uppstår ett stort förväntningsgap mellan parterna.

Förväntningsgap är när två olika av varandra beroende parter uppfattar varandras åtaganden på olika sätt och det uppstår någon sorts missförstånd. Det kan finnas ett glapp mellan företagets gränser såväl vad det gäller förhållandet till dess intressenter som till granskaren. Det är därför viktigt att alltid klart och tydligt redogöra för vad som gäller vid ett assuranceuppdrag. Det är ingen "revision" som görs utan det ligger på en annan nivå och fungerar mer som en form av riktlinje. Kanske är det så att företaget uppfattar att om granskaren utför en assurancetjänst så är han ansvarig för vad som görs i företaget. Så är inte fallet och det är viktigt att alla parter är medvetna om detta innan arbetet startas. Det är viktigt att företaget har samma uppfattning som granskaren med hänsyn till hur djup och ingående granskningen ska vara.

Utvecklingen på området leder hela tiden till att det ställs nya krav på den som utför en assurancetjänst. Det är ofta så att företagen inte hänger med i utvecklingen och därför uppstår ett förväntningsgap, då de tror att reglerna har ändrats på ett annorlunda sätt än i praktiken (Gay et al, 1998 s 472f).

4 Granskning av miljöredovisningar

Den sortens assurance som vi har valt att utföra vår empiriska studie kring är ”granskning av innehållet i miljöredovisningen”. Vi kommer i fortsättningen av uppsatsen att benämna detta som frivillig granskning. Det är ganska många företag i Sverige som ger ut en separat miljöredovisning, men få som låter den granskas. Vi vill ge en kort inblick vad som ingår i en miljöredovisning för att skapa förståelse för vad det är som faktiskt granskas. Vi beskriver på vilka olika sätt den frivilliga granskningen kan göras samt av vilka olika grupper. Slutligen presenterar vi vem som är intresserad av att miljöredovisningen genomgår en frivillig granskning, dess intressenter.

4.1 Vad är miljöredovisning?

Begreppet miljöredovisning kan ses utifrån två olika aspekter. Det ena synsättet baseras på klassisk redovisningsteori och syftar till att identifiera och rapportera direkta finansiella risker med miljöanknytning. Det andra synsättet låter miljöredovisningen sträcka sig betydligt längre än till verksamhetens ställning och resultat. Syftet är att redovisa verksamhetens miljömedvetenhet och miljömässiga uthållighet. Informationsinnehållet är mer omfattande och utgörs av en beskrivning av företagets totala miljöarbete, såväl kvalitativ som kvantitativ information. Inom miljöredovisningen i dagsläget är det ofta en blandning mellan dessa två synsätt till största del (Larsson 1999, s 11).

4.2 Miljöredovisningens innehåll och syfte

Miljöredovisningens övergripande mål är att ge läsaren en helhetsbild av verksamhetens miljöpåverkan och miljöarbete på kort och lång sikt. Det finns inga lagstadgade regler som innehåller kriterier för vad en miljöredovisning ska innehålla. Detta medför att det till viss del är ett fritt område där företagen kan lägga upp redovisningen enligt egna önskemål. Det är väldigt varierande innehåll i företagens miljöredovisningar och som exempel på detta kan nämnas miljörelaterade nyckeltal. Dessa beräknas på olika sätt av olika företag samt att det finns oftast inte tillräckliga förklaringar så att variablerna framgår ordentligt. Det finns inga specifika krav på

miljöredovisningens innehåll, men exempelvis FEE har ställt upp vissa riktlinjer som företagen rekommenderas att följa. Syftet med dessa riktlinjer är att koppla den finansiella redovisningens krav, praxis och erfarenhet till utvecklingen av redovisning av miljöinformationen (Larsson 1997, s 73f):

Miljöredovisningens ramverk enligt FEE innefattar följande rubriker,

- Användarna och deras informationsbehov
- Övergripande mål för miljöredovisningar
- Särskilda förutsättningar
- Kvalitetskännetecken
 - Relevans
 - Pålitlighet
 - Förståelighet
 - Jämförbarhet
- Redovisningens innehåll

Den information som är med i den finansiella årsredovisningen skall vara relevant för att företagets intressenter skall ha någon nytta av den. I miljöredovisnings sammanhang bör företagets intressenters informationsbehov kartläggas. Information som publiceras i företagets miljöredovisningar skall redovisas på ett sådant sätt att intressenterna kan känna tillförlitlighet och korrekthet till den redovisade informationen. Det som framställs ska helt enkelt vara pålitligt. Informationen som publiceras i miljöredovisningarna skall även vara neutral och ge information om vilka osäkerhetsfaktorer som finns enligt försiktighetsprincipen (ex ofrivilliga utsläpp). Ett väsentligt begrepp inom miljöredovisningen är förståelighet av den redovisningen som publiceras. Om intressenterna skall få en bild av hur företaget utvecklas inom vissa områden, måste resultaten kunna kontrolleras och jämföras med tidigare års resultat. För att underlätta förståelsen bör det också finnas en viss jämförelse jämfört med andra liknande företag. Det är också viktigt att företaget använder sig av samma sorts uppställning till viss del som föregående år (Larsson 1997, s 80f). Detta är de allmänna kriterier som bör beaktas, men enligt Larsson (1997, s 74) finns det vissa grundläggande krav som bör vara med i en miljöredovisning för att deras trovärdighet och nytta ska behållas. Dessa är följande:

- En översikt över företagets verksamheter och dess miljöpåverkan
- En tydlig och beskrivande miljöpolicy
- En redogörelse för hur miljöpolicyen genomförs i verksamheten
- Beskrivning av mätbara och uppnåeliga mål för varje verksamhetsområde
- Jämförelser mellan mål och resultat i kvantitativa eller kvalitativa termer

- En redogörelse av vilka olika typer av miljörevision som har genomförts och en sammanställning av dess resultat
- En redogörelse för hur miljöansvaret är fördelat inom företaget
- Beskrivning av miljörelaterade kostnader, intäkter och investeringar
- En bekräftelse på organisationens delaktighet och engagemang i verksamheten

FEE (1999) hävdar att det huvudsakliga syftet är att skapa en allmänt accepterad grund och begreppsapparat för miljöredovisningen. Miljöredovisning kan även ses som ett enkelt uttryck för att undanröja eventuella tvivel om korrektheten i redovisningens sakförhållanden eller då verkligt utfall jämförs med som förväntats.

De senaste åren har antalet miljöredovisningar i Sverige ökat. Detta beror delvis på att företagets olika intressenter har krav på att företaget skall redovisa sina miljöåtagande och miljöeffekter på ett bra och korrekt sätt.

4.3 Olika typer av kontroll vid miljöredovisning

Tekniskt sett avses med miljörevision en kartläggning av företagets miljöarbete och en teknisk kontroll av vad som uppnåtts. Det finns dock flera olika sätt att utföra kontroller på företagets miljösituationer. Det är dock en väsentlig skillnad mellan de olika sätten och dess innebörd (Westermarck 1999, s 200 f).

- **Revision av miljöledningssystemet**

Vid denna sortens kontroll så utvärderas systematiken i miljöarbetet. De miljöledningssystem som finns kontrolleras att de fungerar och att de följer reglerna som finns inom respektive system. De kontrollerar här på en lägre nivå och ser till varje del i systemet och gör inte en helhetsbedömning av miljösituationen.

- **Förvaltningsrevision**

Här görs en utvärdering av effektiviteten i verksamhetens miljöarbete i större termer. Granskningen går alltså ut på att granska hur väl företaget sköter sig inom miljöområdet, genom exempelvis internationella handelskammarens 16 principer för miljömedvetet ledarskap⁹. Företaget har då ställt upp mål utifrån de olika

⁹ För mer information se www.icc.se (2002-08-22)

punkterna, som sedan kontrolleras hur väl de stämmer överens med det verkliga utfallet.

- **Granskning av miljöinformation (redovisning)**

Här görs uttalanden om den redovisade miljöinformationen för att bestyrka dess trovärdighet. Denna form av granskning kan ske på såväl ett intern miljömaterial som den separata miljöredovisningen. Skillnaden från de andra två kategorierna är att detta inte en revision som utförs utan enbart en granskning av det som står skrivet i materialet.

Vår undersökning behandlar endast granskning av miljöinformation i de separata miljöredovisningarna (tredje gruppen). Då vi tidigare resonerat om att vi inte hade med ABB i vår undersökning så beror det på att de gjort enligt den andra sortens revision och ställt upp miljömål enligt ICC principer.

4.4 Vem utför granskningen?

Det är inte så att denna form av granskning endast kan göras av revisionsbyråerna som andra finansiella kontroller. Det finns flertalet grupper som konkurrerar om uppdragen. Detta är något som de klassiska revisionsbyråerna inte är vana vid, eftersom de enligt lag måste utföra arbetet vid revision. Det finns flertalet olika grupper som utför granskningen av miljöredovisningar (FEE 2002, s 14f), nämligen

- Revisionsbyråer
- Social audit
- Miljöexperter
- Rating företag
- Oberoende expertvittnen sk "famous face"

En så stor andel som 64% internationellt sett av alla granskningar utförs av revisionsbyråer¹⁰. Den näst största granskaren är miljöexperterna som står för 21% av alla utförda granskningar, medan olika sorters rating företag står för 9% och övriga granskare för 6% (KPMG Survey 2002, s 21). Det kan finnas viss skillnad mellan de olika grupperna, men det ligger till grund i att deras bakgrund är olika. De största skillnaderna handlar om granskningens tillvägagångssätt samt vilka delar av informationen i miljöredovisningen som verkligen granskas. Detta visar sig genom att de olika granskarna fokuserar sin granskning på olika sätt (FEE 2002, s 15).

¹⁰ I vårt undersökningsmaterial står revisionsbyråerna för 80% (4 av 5 möjliga).

Revisionsbyråernas granskning går ut på att göra en oberoende granskning av företagets miljöredovisning. Det vill säga att den granskning av företagets miljöredovisning som revisionsbolaget utför är att de granskar det material som produceras i företagets miljöredovisning. Granskningen går ut på att säkerställa att det material som produceras i företagets miljöredovisning är relevant och trovärdigt. En del av granskningen går också ut på att granska att det som skrivs i företagens miljöredovisningar är korrekt. Granskningen genom social audit handlar om att göra en utomstående tredjeparts granskning av företagets miljöredovisning utan att det finns någon form av publicerad rapport. Den här sortens granskning går mer ut på att kontrollera hur företagets miljöarbete fungerar i stort även om företaget inte producerat någon miljöredovisning. Miljöexperternas granskning går ut på att företaget söker hjälp av en utomstående konsult för att utveckla och förbättra deras miljöredovisning. Miljökonsulten granskar hur företagets miljöarbete fungerar i stort, deras huvudsyfte är att hitta olika sätt där företaget kan förbättra sitt miljöarbete.

Det är vanligaste att det endast är en granskare som utför granskningen av företagets miljöredovisning. Ibland väljer dock företagen att låta två olika granskare (från olika grupper) genomföra granskningen av företagets miljöredovisning tillsammans. Detta görs på så vis för att de skall granska olika delar av företagets miljöredovisning. Det kan exempelvis vara att företaget anlitar både en miljökonsult och ett revisionsbolag för att de tillsammans skall granska företagets miljöredovisning.

4.5 Miljöredovisningens intressenter

De som har ett intresse för att miljöredovisningen blir granskad brukar benämnas som olika intressentgrupper. Det finns olika sorters informationsbehov hos de olika intressenterna, vilket leder till att de har nytta av informationen på olika sätt. Trenden idag är att målgruppsanpassa informationen i miljöredovisningen för att tillmötesgå sina intressenters skilda behov. Enligt FEE beskriver intressentgrupperna sina behov på olika vis, men det finns även information som alla grupper kan ha nytta av (Larsson 1999, s 80f). Nedan kommer en kort redogörelse för hur de olika intressenterna har nytta av miljöredovisningens information (Larsson 1997, s 90ff) samt hur de påverkas av om det sker granskning eller inte.

- **Investerarna och finansiärerna** använder sig främst av miljöredovisningen för att skapa sig en bild av företagets miljömoral och uthållighet. De vill givetvis få en bild av företagets kassaflöde vilket kan påverkas av företagets miljömoral. Det är på så vis väsentligt att företaget ger en rättvisande bild av

sin verksamhet i miljöredovisningen eftersom de annars får ett felaktigt helhetsintryck och kanske fattar besluten på fel grunder.

- De **anställda** inom företaget är intresserade av verksamhetens miljöpåverkan, men har även ett visst intresse av miljöfrågornas inflytande på företagets ekonomiska ställning. Medarbetarna är i högsta grad påverkade av om det sker granskning eller inte eftersom det är väsentligt för de anställda att veta att företagets information är sanningsenlig för att känna en trygghet inom organisationen.
- **Leverantörerna** är intresserade av miljöredovisningen eftersom den hjälper dem att förstå hur deras större kunder ser på miljöfrågor. Det kan även vara värdefullt för att förbättra sitt eget miljöarbete. Då miljöredovisningen används som en sorts kontroll av företagets kunder är det av största vikt att informationen är korrekt. Det är större sannolikhet att miljöredovisningen blir sanningsenlig om en extern oberoende granskning görs.
- **Kunderna** är främst intresserade av företagets framtidsutsikter med tanke på långa garantiåtaganden och återtagningsansvar. Kunden vill veta på vilket sätt produkterna bidrar till deras egen miljöpåverkan, oavsett om det är positivt eller negativt. Från kundernas synsätt är det väldigt viktigt med en granskning eftersom de behöver en ärlig information (både positiv och negativ) och det får de om ett intygande över en korrekt bild kan lämnas.
- **Myndigheter och politiker** är intresserade av miljöredovisningen eftersom de behöver säkerställa att företagen har en god kontroll över sitt miljöarbete och följer de aktuella tillstånd som finns inom området. En granskning av miljöredovisningen är därför en sorts hjälp för dem och kan ses som en garanti för att det som skrivs är korrekt. Granskningen ger dem en sorts underlag för att den interna kontrollen inom företaget fungerar.

5 Rekommendationer och riktlinjer

Det finns flera olika processer för hur en granskning bör gå tillväga. Det finns inga lagstadgade regler inom området utan endast vissa riktlinjer som kan användas för att granska olika former av redovisningar. FEE är en organisation som representerar de europeiska revisionsorganisationerna. Vi har valt att beskriva de uttalanden som finns i FEEs olika discussion papers "Providing Assurance on Environmental Reports" (1999) samt "Providing Assurance on Sustainability Reports" (2002) eftersom de varit framträdande inom området. Vi behandlar även de kriterier som finns enligt rapporten ISA 100, "International Standard On Auditing nr. 100"¹¹ och GRIs rapport från 2002 "Sustainability Reporting Guidelines". De nämnda granskningsorganen företräder framförallt de traditionella revisorerna. För att även behandla miljöexperternas sätt att redovisa så kommer vi även att diskutera EMAS och ISO 14001. Vi vill påpeka att en grundläggande förutsättning för att granskningen ska fungera och är att granskaren har läsarens förtroende. Det gäller även att det granskade företaget litar på granskarens kompetens inom området. Vi kommer nedan att presentera de olika parternas rekommendationer var för sig.

5.1 FEE

Efterfrågan på information inom miljöområdet har ökat under senare tid, vilket medfört ett ökat tryck på de regler som finns inom området. Det finns ett flertal olika checklistor för hur en frivillig granskning av separata miljöredovisningar skall gå till. Det finns dock ännu inte några allmänt vedertagna regler för hur en granskning skall gå tillväga. Detta anser FEE vara ett stort problem. Därför försöker de skapa regler som i framtiden skall vara generellt godtagbart för hur en granskning av företagets miljöredovisning skall utföras. FEE gör detta eftersom de anser att det finns för lite regler inom området och att granskningen av miljöredovisningen skulle kunna bli mer användbar om det fanns mer generellt accepterade regler. De tycker att en miljöredovisning är företagets kommunikation utåt vars huvudsyfte är att föra ut ett meddelande från företaget till miljöredovisningens intressenter. Det viktigaste ändamålet med informationen i miljöredovisningen att den skall göras pålitlig, förståelig och användbar. Företagsledningen är ansvarig för innehållet i företagets miljöredovisning. Vid en granskning ska granskaren enbart komma med sin

¹¹ För ytterligare förklaringar se avsnitt 2.3

uppfattning om den information som publicerats och har inget ansvar för det som står skrivet på samma sätt som vid en revision (FEE 1999, s 6f).

Om granskningen skall bli tillförlitlig och bra krävs det att det finns klara och tydliga regler för hur en granskning skall gå till. Det behövs riktlinjer för att materialet i miljöredovisningen skall kunna verifieras. Detta innebär att den information som företaget presenterar i miljöredovisningen är korrekt samt att den baseras på data som har blivit objektivt verifierad. Som det är i dagsläget måste den som utför granskningen klargöra vad granskningen går ut på och specificera eventuella begränsningar. FEE anser att granskaren skall använda sig av ordet "assurance" eftersom andra termer som exempelvis audit (revision) eller review har en annorlunda och mer fastställd betydelse. Vid felaktig benämning kan det leda till missförstånd angående vad granskningen verkligen går ut på. Vid en granskning är det viktigt att den utomstående granskaren förklarar för läsaren hur djup granskningen varit samt relevansen och nyttan med granskningen. Detta är extra viktigt eftersom det finns många olika yrkeskategorier som utför granskning av miljöredovisningar och att de använder sina egna modeller och metoder (FEE 2002, s 6ff).

Bristen på generella regler inom området för granskning av miljöredovisningar minskar jämförbarheten mellan företagen. Ytterligare en svårighet är att kontrollera informationens fullständighet samt att den är fri från partiskhet. Det kommer att dröja länge innan det finns en samstämmighet som handlar om hur granskningsuppdraget skall definieras, samt hur vissa speciella framgångsfaktorer skall mätas. Beroende på hur långt företaget kommit i sin granskning av miljöredovisningen uppstår det olika sorters problem. Problemen uppstår oftast i början av processen när granskningen är förhållandevis ny (FEE 2002, s 9ff). De olika sorternas problem som kan uppstå vid granskning är följande:

- Brist på allmänt vedertagna regler för hur granskning skall gå till
- Svårigheter kring att identifiera miljöredovisningens intressenter samt att ha en dialog med dem och leva upp till deras krav på information i miljöredovisningen.
- Att de olika miljöindikatorer som redovisas är subjektiva och diversifierade
- Svårigheter att fastställa i vilken omfattning företagets ledningssystem fungerar

Det är upp till varje företag att själv bestämma om de vill få sin miljöredovisning granskad samt av vilken anledning de valt detta. FEE (2002, s 21) anser dock att följande kriterier bör kontrolleras vid en granskning:

- Fullständighetskriteriet
- Neutralitetskriteriet

- Reliabilitetskriteriet
- Förståbarhetskriteriet

Fullständighetskriteriet innebär att alla kriterier som kan påverka helheten i miljöredovisningen är uppfyllda. **Neutralitetskriteriet** innebär att miljöredovisningen ska vara fri från såväl yttre som inre påverkan. Miljöredovisningen är inte neutral om slutsatserna från granskaren leder till att läsarna blir missledda. **Reliabilitetskriteriet** innebär att det som står i miljöredovisningen ska ha mätts på ett korrekt sätt. **Förståbarhetskriteriet** innebär att miljöredovisningen är rättvis och att innehållet i miljöredovisningen inte tolkas på felaktigt sätt. Det handlar också om att alla kriterier som kan påverka slutsatserna är identifierade.

Företagens totala miljöpåverkan och miljöredovisningsprinciper skall framgå vid en granskning. Granskaren bör också definiera de ord och uttryck som används vid granskningen för att det inte skall leda till några missförstånd. Det ska klart och tydligt framgå vilken metod de använt sig av för att göra det lättare för läsaren att följa med i resonemanget. Granskaren bör, till viss del beroende på granskningens inriktning och djup, behandla all information som kan ha betydelse för att kunna genomföra en försäkran av innehållet i redovisningen. Granskaren bör ha en tillräcklig förståelse av de tekniska aspekterna av företagens verksamhet, miljörisiker och miljöpåverkan i stort för att kunna skaffa sig en klar helhetsbild. Granskaren ska även kontrollera om det förekommer några svagheter i företagens informationssystem gällande miljöfrågor. Granskaren kan också vid vissa tillfällen behöva utföra vissa mer tekniska analyser såsom kontroll av företagens utsläpp i vatten och luft genom exempelvis stickprov (FEE 1999, s 14ff).

Företagen kan välja att endast granska en del av sin miljöredovisning om de vill, men kan även göra en heltäckande granskning. Ofta kanske företaget vill framhäva kontrollen av de delar inom företaget där miljöförhållandena är allra bäst. Den som granskar miljöredovisningen bör därför kontrollera så att företaget beskriver en rättvisande bild av miljöarbetet i redovisningen. Det som står beskrivet ska på så vis stå i överensstämmelse med verkligheten. Granskaren skall också kontrollera att både positiva och negativa miljöaspekter tas med i miljöredovisningen. Granskaren skall se till så att företagens interna kontrollsystem verkligen fungerade under perioden som granskningen avser. Ifall det var flera system som användes under tiden skall samtliga system granskas för sig. Det är viktigt att kontrollera resultatet av testet, ifall det skett några avvikande förändringar av det interna kontrollsystemet samt den miljökontroll som utförs av företagens ledning. Ifall granskaren hittar några fel och brister i kontrollsystemen skall dessa genast meddelas till någon ansvarig i företagsledningen. Det finns olika mål med granskningarna beroende på hur miljöredovisningen är utformad. Slutligen redogörs för de mål granskningen bör uppfylla (FEE 1999, s 14ff).

- Ifall huvudändamålet med miljöredovisningen är att presentera en mängd speciell miljöinformation är målet med granskningen att avgöra ifall den informationen är sann.
- Ifall det istället handlar om att beskriva företagets miljöarbete i stort är granskningens mål istället att kontrollera helheten i företagets miljöarbete.

5.2 ISA 100

Granskningen går ut på att en tredje part skall granska något som är en annans ansvarsområde. De ska uttala sig om hur granskningen har gått till samt på vilken nivå det granskade materialet förekommer. Processen går ut på att öka tillförlitligheten i det material som granskats. Detta skall granskaren utföra via kontroller av informationens ändamål och på det sättet se om informationen som finns i miljöredovisningen leder upp till de krav på information som företagets olika intressenter ställer. Genom att utföra en granskning visar företaget ett engagemang och att de inte har något att dölja för sina intressenter. Det skapas ett ökat förtroende av materialets sanningshalt då det är granskat av en utomstående part, eftersom det på så vis inte går att undanhålla viss information. Enligt ISA 100 (2000, s 3ff) krävs det att följande grundkriterier är uppfyllda för att det skall handla om granskning:

- Ett treparts förhållande, som innehåller:
 - En professionell granskare
 - En ansvarig part
 - En tilltänkt användare
- Något som granskningen skall utföras på
- Vissa speciella kriterier för hur granskningen skall utföras
- En process för hur hela granskningen skall gå till
- Slutsatser angående granskningen

Granskningen innehåller som sagt tre av varandra oberoende parter. Den ansvarige parten är den person som är ansvarig för själva miljöredovisningen, exempelvis den person som anlitar granskaren. Den tänkte användaren är den person som granskaren i förstahand riktar sin rapport mot. Den tilltänkta användaren kan ha framkommit genom överenskommelse med granskaren. Det kan också vara reglerat enligt lag att granskningen skall utföras. Det är oftast den tilltänkte användaren av miljöredovisningen som är en del av ändamålet för granskningen. Ibland finns det dock vissa användare som har speciella krav på att vissa saker i miljöredovisningen skall granskas på ett visst sätt. Exempel på detta kan vara banker och

försäkringsbolag. Enligt ISA 100 (2000, s 5ff) är det viktigt att de grundläggande kriterierna enligt nedan följs noggrant vid en granskning:

- Integritet
- Objektivitet
- Tystnadsplikt
- Professionellt uppträdande
- Beroende av teknisk standard

Det är viktigt att den som utför granskningen är objektiv eftersom den skall "försäkra" att de slutsatser som framkommer genom granskningen är värdefulla för användaren. Användaren måste ha förtroende för granskaren och det kräver att det inte förekommer något speciellt intresse som kan leda till opartiskhet i granskarens agerande. Granskaren har tystnadsplikt om vad som förekommer under ett granskningsuppdrag samt att det gäller att ha ett professionellt uppträdande på marknaden. Det är viktigt att de kriterier som används förs ut till användarna så att de vet utifrån vilka kriterier som granskningen har utförts. Det kan annars leda till olika former av missförstånd, eftersom användaren kan tror att granskningen är utförd på ett annat mer utförligt vis än vad den som verkligen är fallet. De granskningskriterier som används måste vara anpassade till granskningsobjektet. Slutligen ska en rapport skrivas som bevis för att granskningen har gjorts. Det är viktigt att granskaren endast utför de uppdrag som hans kompetens omfattar. Det gäller att prioritera vid upplägget av granskningsuppdrag samt kunna begära hjälp av experter inom ett visst område då det behövs för att utföra uppdraget på bästa sätt (ibid).

Det finns det två olika faser som är de mest väsentliga att genomgå vid ett granskningsuppdrag (ISA 100 2000, s 10ff). Först ska det ske ett godkännande av uppdraget för att konstatera att det är genomförbart. Sedan när godkännandet har skett sker planering och utförande av uppdraget, det anses även viktigt att det finns tillräckliga bevis för att kunna bekräfta sanningshalten i uppdraget samt att en kontinuerlig dokumentation har skett. De olika faserna beskrivs enligt nedan,

- **Godkännande av uppdraget**

Granskaren skall endast acceptera ett uppdrag ifall rapporten eller händelsen som skall granskas är någon annan parts ansvarsområde. Det bör finnas dokument som bevisar att det finns någon form av uppdrag exempelvis ett kontrakt. Om det är ett muntligt avtal som slutits och inte något direkt bevis förekommer, krävs att detta noteras i samband med upplägget av granskningskriterierna. För att uppdraget ska godkännas krävs att de båda parterna är överens om uppdragets storlek samt vilka granskningskriterier som processen ska innefatta. Det krävs dessutom att granskaren inte i förväg har någon vetskap om anledningar som kan leda till att

informationen hos företaget är felaktig. Vid en granskning bör kontrolleras att de personer som ansvarar för miljöarbetet i företaget har tillfredsställande kompetens inom området.

- **Planering och utförande**

Granskaren skall planera och genomföra granskningen på ett effektivt sätt för att nå upp till målen med arbetet. För att ett uppdrag ska fylla sitt syfte krävs noggrann planering av dess upplägg. Under själva utförandeprocessen (ISA 100 2000, s 12) är det viktigt att fastställa följande punkter:

- Vilka kriterier som ska användas vid uppdraget
- Arbetsprocessen och eventuellt var ifrån eventuella bevis skall komma
- Preliminär bedömning av företagets risker
- Krav både på personal och experter som behövs för att genomföra uppdraget på bästa sätt

Granskaren skall planera och genomföra arbetet med en professionellt skeptiskt attityd till företagets verksamhet. Granskaren ska göra ifrågasättande av företagets verksamhet till viss del så att en rättvisande bild av företagets situation kan skapas. Detta även för att identifiera och förstå händelser och transaktioner som kan ha effekt på uppdragets utförande. Om detta inte görs tillräckligt väl kan det leda till att felaktigheter inte upptäcks samt att felaktiga slutsatser och beslut tas. Därför är det viktigt att bra bevismaterial finns att tillgå. Det ska finnas tillräckligt med bevis för att kunna dra korrekta slutsatser för granskningsberättelsen.

Trovärdigheten i bevismaterialet är beroende av från vilken källa det kommer. Det kan vara beroende av situationen i sig samt hur informationen har framställts. En annan viktig punkt är att identifiera de risker som förekommer inom företagets verksamhetsområde. Då de största riskområdena identifierats är det lättare att göra en helhetsbedömning av företagets situation och fundera på lösningar till uppfunna riskområden. Då riskområdena är identifierade är det inte lika stor sannolikhet att felaktiga slutsatser uppkommer eftersom en medvetenhet om riskerna är med i beräkningarna. Det krävs en förståelse för företagets bakgrundsfaktorer i deras verksamhet för att kunna se om det som beskrivs i rapporterna stämmer överens med verkligheten. Det är slutligen viktigt att dokumentera alla händelser för att i efterhand kunna gå tillbaka till vissa delar när själva sammanställningen av granskningsberättelsen ska utformas (ISA 100 2000, s 15).

5.3 GRI

GRI (2002, s 65ff) utför mestadels olika kriterier för hur miljöredovisningen ska utformas samt hur informationen i miljöredovisningen kan bli bättre. De betonar dock att de uppgifter som presenteras i miljöredovisningen bör kontrolleras så att de överensstämmer med verkligheten.

Den som utför granskningen skall kontrollera ifall syftet är klart uttryckt. Granskaren skall också kontrollera ifall företaget har uppnått eventuella krav på rapporten från intressenterna. Den metod som använts vid upprättandet av miljöredovisningen bör också kontrolleras. Enligt GRI skall det också kontrolleras vilken sorts riktlinjer företaget använt sig av för att fastställa kvaliteten på materialet. Ifall det finns någon form av bevis som styrker materialet i miljöredovisningen skall det också granskas. Det är också viktigt att kontrollera ifall den information som framställts är korrekt. Det får inte vara så att väsentlig information har uteslutits, undervärderats eller övervärderats. Den information som läggs fram ska vara rättvisande för företagets situation och ge läsaren en uppfattning om hur företaget sköter sig i frågor som handlar om miljö, etik och sociala frågor.

Vid en granskning ska det kontrolleras hur företagsledningen har åtgärdat tidigare utförda kontroller för att se om företagets totala miljöarbete har förbättrats. En annan sak som bör kontrolleras är om läsarna verkligen kan få en total överblick av företagets påverkan av miljöförhållanden. Den interna kontrollen inom företaget samt dess uppbyggnad bör kontrolleras för att kunna bedöma hur trovärdig företagets information kan vara. Ifall företagets miljöredovisning är riktad mot en speciell målgrupp skall detta betonas i miljöredovisningen. Sedan ska det kontrolleras så att redovisningen verkligen är skriven på ett sätt som är anpassad till den aktuella målgruppen. Slutligen ska det grundligt kontrolleras så att hela företagets kontrollsystem styrs av miljöpolicy i företaget. Vid en granskning så anser GRI att användbarheten av materialet blir större samt att en ökad trovärdighet uppstår. För att detta ska stämma överens gäller dock att granskningen är korrekt utförd samt att ovanstående kriterier är uppfyllda (ibid).

5.4 EMAS & ISO 14001

En ny version av EMAS utkom 27 april, 2001 och den bygger helt på ISO 14001-standarden som beskriver vad som bör ingå vid en certifiering av miljöledningssystem. Integreringen av ISO 14001 och EMAS innebär att de inte längre behöver betraktas som två olika system.

EMAS är en annan form av rekommendationer och riktlinjer än de tidigare diskuterade. De är främst inriktade på miljöfrågor och främst olika sorter av certifieringar. Lloyds Register Quality Assurance (LRQA) använder sig av EMAS kriterier då de gäller kontroll av sanningshalten i redovisningen och därför vill vi kortfattat beskriva hur de utför sina kontroller.

Granskningsprocessen bör enligt EMAS (2001, s 4f) starta med att företaget och granskaren kommer fram till hur kontrollen av informationen ska ske. Granskaren ska sedan kontrollera hur bra företagets interna kontrollsystem fungerar samt hur ofta det sker interna former av kontroll. Företagets miljöpolicy bör överensstämma med det som utförs inom företaget. Företagets direkta och indirekta miljöpåverkan ska kontrolleras. Granskaren bör skaffa sig en uppfattning om vilka delar av företagets verksamhet som har större riskpotential och ge förslag till hur dessa ska förbättras. En kontroll borde även göras kring verksamhetens uppställda krav har följts på ett bra sätt. Standarden kring EMAS innefattar ett system som bygger på fem grundprinciper:

- Upprättandet av en miljöpolicy för verksamheten
- Planering av verksamheten
- Införande och drift av miljöledningssystemet
- Uppföljning och kontroll av arbetet
- Ständig förbättring av arbetet och åtgärd av problem

Det är viktigt att ISO 14001 fungerar som ett verktyg för att fastställa att verksamhetens miljöarbete utförs på ett effektivt och systematiskt sätt. Det bör även kontrolleras att ledningen i verksamheten har bra kontroll över både verksamhetens resultat och kostnader. Slutligen bör det kontrolleras att verksamhetens interna och externa miljöarbete utförs på ett konkret och verifierbart sätt (www.mis.a.se).

5.5 Granskningsberättelsen

Granskningsberättelse är det dokument som skrivs i samband med att granskningen utförs och publiceras i slutet av företagets miljöredovisningar. Det finns inte heller några standarder avseende granskningsberättelsens utformning. Den kan vara mer eller mindre informativ och behöver inte se likadana ut för alla företag. Granskningsberättelserna har helt enkelt ett varierande innehåll och ibland är det svårt att utläsa vad det som står specifikt innebär. Granskningen består huvudsakligen av att granskaren kontrollerar redovisningens uppgifter mot existerande dokument. Detta sker oftast genom observationer på plats och genom samtal med de miljöansvariga personerna inom företaget. Granskningsberättelsens slutliga uttalande blir då en sorts bekräftelse på att miljöredovisningen stämmer överens med den verklighet som

företaget beskrivit i sin rapport. På så vis kontrolleras det som företagsledningen har ansvar för. Om någonting är otillfredsställande så skall detta rapporteras i granskningsberättelsen, samt dess orsaker (Larsson, 1997 s 80f).

Larsson (1999, s 80f) benämner att det gjorts en undersökning av Nancy Kamp-Roelands där hon beskriver vilka intressanta förhållanden som finns avseende granskning av miljöredovisningar. Hon anser att det är lämpligt att beskriva granskningens mål och omfattning i själva granskningsberättelsen eftersom det är olika sorters granskare som agerar på marknaden och att det förekommer olika sätt att uttrycka sig på. Detta främst eftersom det annars inte är säkert att de identifierade begreppen förklaras på ett likvärdigt sätt. Om det uttalas direkt så vet företagen klart och tydligt vad de kan förvänta sig av uttalandet och överdrivna förväntningar kan då förebyggas. Granskaren bör formulera sin uppfattning på ett omsorgsfullt, klart och otvetydigt sätt. Förutom ren formalia så anser Kamp-Roelands att följande punkter bör ingå i en granskningsberättelse:

- Företagsledningens ansvar för miljöredovisningen
- Revisorns ansvar för miljöredovisningen
- Föremålet för granskningen, som innehåller en beskrivning av den enhet/anläggning som granskningen omfattar samt den aktuella tidsperioden som miljöredovisningen omfattar
- Gransknings/revisionsmålen
- Kriterier som använts för att bedöma om gransknings/revisionsmålen uppnåtts
- Beskrivning av den utförda granskningen
- Beskrivning av eventuella begränsningar i granskningen
- En klart redovisad uppfattning som inte skapar större förväntningar på miljöredovisningen hos företaget, än vad som kan rättfärdigas av granskningsarbetet och den expertis som den representerar.

Enligt FEE (2000, s 34) bör även nivån på granskningen (high eller moderate level of assurance) klart och tydligt framgå av granskningsberättelsen. ISA 100 (1999, s 19) betonar väsentligheten av att det ska framgå av rapporten ifall den är inriktad till en viss målgrupp. Dessa synpunkter är främst inriktade till revisionsbyråer eftersom de utför granskningen i enlighet med traditionella redovisningsprinciper till viss del. Enligt GRI (2002, s 67) ska ansvarsfördelningen mellan företaget och granskaren redogöras samt att granskaren ska vara helt fristående från företaget. Huvudändamålet med granskningen bör framgå samt vilken del av rapporten som har blivit granskad. Vilka granskningskriterier som använts samt hur granskaren gått tillväga vid sina bedömningar bör omfattas av rapporten. Sist bör slutsatsen av granskningen presenteras samt granskarens personliga åsikt om miljöredovisningen. Granskningsberättelsen ska sedan skrivas under av uppdragets ledare. Om

granskningsberättelsen även skrivs under av företagets auktoriserade revisor så anses trovärdigheten öka eftersom den valde revisorn har utsetts av aktieägarna. Detta medför att den granskning som utförs anses vara mindre partisk (Ljungdahl 1999, s 194).

6 Debatten kring frivillig granskning

Vi vill med detta kapitel förmedla vilka olika sidor som framhävts i debatten kring en oberoende frivillig granskning den senaste tiden. Vi har använt oss av en del forskningsartiklar inom området såsom exempelvis "Journal of Accountancy", "Accounting Horizons" och "Accounting, Auditing & Auditability Journal". Vi har delat in kapitlet efter olika kännetecken som diskuterats i debatten och som förknippas med en frivillig granskning för att göra läsningen mindre rörig.

6.1 Ökad trovärdighet och bristfälliga regler

Westermarck (1999, s 182) anser att vid en genomförd granskning så är informationen i redovisningen mer trovärdig eftersom den kontrollerats av en oberoende part. Detta beror även till viss del på granskningens omfattning, men generellt ökar tillförlitligheten i redovisningen. Detta framhåller även Larsson (2001, s 16) som påpekar att granskningen medför säkerställd kvalitet och trovärdighet som leder till att mindre kritik förekommer mot redovisningarna. Det är även i vissa fall så att en kontroll av redovisningen är ett sätt att påverka företagets profil. Det kan på så vis vara en marknadsföringsfråga att utföra granskning. För att denna påverkan ska ske så krävs det att informationen kommuniceras på ett effektivt sätt. Giertz och Larsson (1997, s 30) anser det dock lättare att lyckas med detta om de har hjälp av en extern granskare.

Amerikanska miljöskyddsstyrelsen (EPA) tycker att de miljöredovisningar som blivit granskade av en utomstående oberoende part innehållsmässigt håller en högre standard än de som inte blivit kontrollerade. Därför ställer de högre krav vid sina kontroller på de företag som inte låter granska sin miljöredovisning. De företag som inte låter sin miljöredovisning bli granskad av en utomstående tredje part löper större risk för att de får någon form av böter på grund av att de har brutit mot någon form av miljölag. Vid kontinuerlig kontroll av sin verksamhet så är det mindre risk för att någon lagöverträdelse uppkommer (Beets 1999, s 2)

Enligt ovan kan vi se att flertalet tror att en oberoende granskning leder till ökad trovärdighet. Men det finns även dem som hävdar motsatsen. En amerikansk undersökning gjordes 1994 av en organisation vid namn "Global Environmental

Management Initiative” (GEMI) där de intervjuade 5 olika grupper av intressenter¹². Undersökningen påvisade att en extern oberoende granskning av miljöredovisningen inte bidrog till ökad trovärdighet. Huvudanledningen till detta var bristen på riktlinjer och standardiserade regler som granskaren använder sig av. Eftersom det inte finns klara regler så leder det till att granskningsutlåtandet saknar trovärdighet (Anon, 1999).

Även FEE (2002, s 17) anser att det kan finnas en viss fara med en granskning eftersom det inte finns mer klara regler för vad den ska innehålla. Det tror dock i motsats till GEMI ändå att trovärdigheten i materialet ökar vid en granskning. Det kan däremot finnas en viss risk för att användarna misstolkar vad det egentligen är som en granskning innefattar. De kanske förlitar sig till fullo på granskningen och tror att den har samma säkerhetsgrad som en revision. Sedan kan användaren även nedvärdera en granskning eftersom de inte tror att granskaren har tillräcklig kunskap och kompetens inom området och på så vis förlorar trovärdighetsaspekten sitt värde.

Nancy Kamp-Roelands anser att flertalet företag inte har utvecklat sina informationssystem tillräckligt mycket ännu för att en granskning ska vara tillräckligt betydelsefull. Det finns inte heller tillräckligt med obligatoriska kontroller vilket gör att uppdragen kan skilja sig åt på flera olika saker, såsom granskningens övergripande mål, samt granskningens omfattning. Detta försvårar jämförelser till stora delar, vilket företagen vill kunna göra för att det ska betraktas som intressant (Larsson 1999, s 81f).

6.2 Externa och interna värden

De interna värdena för företaget med att ha en frivillig granskning poängteras från flera olika håll. Enligt FEE (2002, s 16f) så är ofta inställningen till en granskning väldigt positiv eftersom den är frivillig från företagets sida. Detta medför att de är motiverade till att lära sig nya saker och får ut något mervärde i form av kunskap vid en utförd granskning. Det uppstår fördelar såväl internt som externt. Det är intressenter av redovisningen som drar nytta av granskningen externt. De får en bekräftelse på att en kontroll av företagets information har gjorts. Företaget kan även tjäna på att utföra en granskning eftersom företagets publika uppfattning kan förbättras.

Enligt Larsson (1995, s 54) är en av granskningens mål att företagets olika resurser i form av personal och ekonomi ska utnyttjas optimalt. Personalen på företaget måste ta åt sig målet med miljöarbetet ifall de skall kunna vara engagerade i de beslut inom

¹² De fem grupperna var: Miljöaktivister, investerare, lagstiftare, media och GEMI-medlemmar

miljöområdet som tas av företagsledningen. Ett av granskarens mål blir därför att visa medarbetarna i företaget att deras engagemang på miljöområdet ger resultat, vilket kan vara ett internt mervärde av en granskning. Granskaren skall också kontrollera kunskapsnivån i miljöfrågor hos personalen samt se till att personalen får en ökad förståelse för miljöarbetet.

Andra interna fördelarna anses uppkomma genom att granskningen ger olika förbättringsmöjligheter under granskningsprocessen. Granskarna kan på så vis påverka företagets situation. Förbättringarna kan uppstå genom att företagets personal får ökat förtroende för ledningens miljöengagemang. Reglerad och trovärdig information leder också till att risken för inspektion eller bötfällning av företaget minskar vilket är ytterligare ett bevis på att kvaliteten på informationen blir högre genom granskning. Ljungdahl (1996, s 26) påpekar att det finns för lite finansiell information i miljöredovisningarna i allmänhet. Granskarna kan till viss del påverka detta genom sina förbättringsförslag till företagsledningen. Det uppstår en kommunikation mellan granskare och företaget som leder till ökad förståelse och ett närmre samarbete mellan de olika parterna. På så vis kommer granskarens kompetens och erfarenhet till nytta på ett effektivt sätt.

Alla användare, såväl externt som internt, uppnår fördelar genom att fatta sina beslut på trovärdig information. En annan aspekt är att företaget genom en utförd granskning kan påvisa att miljöarbete är något som de anser väsentligt och prioriterat. Enligt Larsson (2001, s 13) betraktas ett företag på ett annorlunda sätt om de visar socialt engagemang på olika sätt. En granskning av sin miljöredovisning påvisar allvaret inom miljöområdet och kan även medföra fördelar på aktiemarknaden med vissa etiska urvalskriterier.

6.3 Mindre risker och bättre kontroll

Enligt rapporten "Investing in an Audit"¹³ (1999, s 1f) behövs granskning för att en god företagsledning och intern finansiell kontroll ska fungera. Flening (1997, s 21) anser att miljöinformationen ska ha direkt eller indirekt betydelse för företagets finansiella utveckling. Företagets långsiktiga finansiella utvecklingsförmåga förbättras vid en granskning eftersom kreditgivaren lättare kan bedöma kreditrisk genom att utnyttja miljöinformationen på samma grunder som den finansiella informationen. Granskningen förebygger även de redovisningsrisker som Flening (1997, s 22) behandlar. Granskningen ger bättre kontroll på att avstämningen av informationen hos företagen är relevant samt att den tolkas på ett korrekt sätt. Framför

¹³ Skriven av "Institute of Chartered Accountants in England and Wales"

allt sker det en kvalitetssäkring och en tolkning av vilken information som ska anses vara väsentlig att redovisa under granskningsprocessen.

En annan fördel som granskning medför är den noggranna dokumentationen av händelser inom verksamheten. Då det görs kontroller med jämna mellanrum så är det lättare att upptäcka eventuella missförstånd eller felaktigheter i förtid. Om företaget anlitar samma revisionsbyrå som utför deras finansiella revision till att även granska annan frivillig redovisning är att deras relation redan är uppbyggd. De har en kontinuerlig kontakt, vilket kan underlätta för den specifika granskningen i sig. De behöver inte göra lika grundläggande studier kring företagets verksamhet samt att de kan arbeta till viss del parallellt med uppdragen (Beets 1999, s 4ff).

Slutligen vill vi konstatera att det finns en bristande kunskap inom området som kan leda till förvirring. Det finns för lite information om de granskningstjänster som finns på marknaden vilket till viss del innebär att vissa inte ens vet att de existerar. Kanske tros det att allt som publiceras av företagen är kontrollerat? Det framgår inte klart och tydligt att en extern granskning av de frivilliga redovisningarna faktiskt inte sker i samma utsträckning som inom de finansiella redovisningarna. Denna okunskap kan leda till att flera av de tidigare nämnda fördelarna försvinner, eftersom de inte på samma vis ifrågasätter informationens trovärdighet. En annan sak som bör benämnas är att vissa företag inte låter göra någon granskning eftersom de är rädda för att granskarna ska hitta någon information som skulle kunna försämra företagets rykte hos allmänheten. Många företag är rädda om sitt yttre och vågar inte gå emot mängden och pröva något nytt, vilket till viss del hämmar utvecklingen inom området.

7 Granskarnas intervjusvar

Först kommer en kort presentation av de som utför granskningen för att senare övergå till deras svar från intervjuerna. Granskarnas svar redovisas separat under de två första avsnitten, gällande deras granskningsprocess och granskningsberättelsen. Vi ansåg detta enklast eftersom de senare ska jämföras med varandra. De följande två frågorna är sammanställda svar från de tre granskarna. Många svar liknar varandra och därför tyckte vi att detta var det enklaste sättet för att slippa upprepningar. Då vi citerar från våra intervjuer refererar vi till det specifika företaget istället för personen som intervjuats¹⁴. På så vis tror vi att så lite förvirring som möjligt uppstår.

7.1 Kort företagspresentation

7.1.1 Deloitte & Touche

De är ett av Sveriges ledande kunskapsföretag inom flera verksamhetsområden. Kunderna är såväl stora internationella företag som småföretag som är typiska för det svenska näringslivet. Förutom ett heltäckande internationellt servicenät erbjuder de kunderna gedigna branschkunskaper och ett omfattande tjänsteutbud. De utför granskning även av olika redovisningssystem och interna kontrollrutiner (www.deloitte.se).

7.1.2 KPMG

KPMG är ett av Sveriges ledande kunskapsföretag och erbjuder ett flertal tjänster inom ett antal verksamhetsområden. Deras affärsidé är att vara den främsta leverantören av värdeskapande tjänster inom ekonomisk information. Det finns en avdelning inom KPMG som heter ”KPMG Miljö och Etikrevision” som utför miljötjänster av diverse slag. Deras koncept är att bistå företag i de förändringsprocesser som följer av omvärldens ökade krav på ledning och kommunikation av miljö- och etiska frågor (www.kpmg.se).

¹⁴ Vem som uttalat sig från de olika företagen presenteras under avsnitt 2.5

7.1.3 Lloyds Register Quality Assurance (LRQA)

LRQA är en väldigt bred sammansatt organisation som främst sysslar med kvalitetskontroller av olika slag. Det andra området som förekommer inom organisationen är miljö. De utför certifieringar i de flesta branscher mot Kvalitetssystemen ISO9000, QS9000, TickIT, Miljöledningssystem ISO14001 samt verifiering av miljöredovisning enligt EMAS. LRQA har både stora och små företag som sina kunder. De erbjuder oberoende tredjepartscertifiering av kvalitetssystem och miljöledningssystem som en av deras tjänster samt att de kontrollerar sanningshalten i företagets miljöredovisningar (www.lrqa.lloydsregister.se).

7.2 Granskningsprocessen

Som vi tidigare diskuterat så finns det inga direkta regler för hur en granskningsprocess ska utformas. De modeller som nedan presenteras är företagets egna modeller för att kunna utföra granskningen, men de bygger till viss del på de tidigare presenterade rekommendationerna och riktlinjerna. Nedan följer en redogörelse för hur granskningsprocessen utförs av de olika granskarna.

7.2.1 Deloitte & Touche

Deloitte & Touche har ett antal steg som de går igenom under arbetets gång för att kunna vara säkra på att de fått med de väsentligaste delarna i granskningen. De använder sig av följande fyra steg i sin granskningsprocess:

1) Definierar uppdraget med kunden

Den första tiden av uppdraget förs en diskussion med kunden om vad som behöver ingå i granskningen. Då klargörs på ett tydligt sätt vad som ska kontrolleras. Detta görs för att de vill undvika missuppfattningar eller för stora förväntningar på uppdraget. Slutligen fastställs granskningens innehåll och detta definieras sedan väldigt tydligt i granskningsberättelsen.

2) Genomför en riskanalys

Kunden är medverkande även under denna fas. En bedömning av företagets informationsrelaterade risker i samband med granskningen av redovisningen genomförs. Då kontrolleras var riskerna är störst för att fel ska kunna undvikas. Sedan definieras de företagsspecifika riskerna. Det är omöjligt att identifiera alla

risker så därför är det viktigt att kunden är med och bedömer vilka risker som är mest betydande. Fokus i det kommande arbetet blir sedan att granska de aktuella siffrorna och säkerställa dess sanningshalt.

3) Utförandet av granskningen

Den första delen av granskningen kallas **applikationsgranskning**. Det innebär att systematiken i de processer och metoder som används för att samla in informationen och sammanställningar kontrolleras. Uppbyggnaden av datasystemet, kontroll av systemets säkerhet och kontrollstruktur är faktorer som kontrolleras. Det mest väsentliga vid en applikationsgranskning är att kontrollera företagets informationssystem i helhet.

Sedan utförs den andra delen av granskningen som kallas **dokumentationsgranskning**. Det innebär att själva informationen som systemet processat kontrolleras. Dess sanningshalt ska kontrolleras enligt befintlig dokumentation och i vissa fall görs även stickprovskontroller. I de fall som en heltäckande granskning sker så kontrolleras alla siffror noggrant. Det kan på så vis ge ett starkare utlåtande i granskningsberättelsen än då endast vissa delar, exempelvis genom stickprov har kontrollerats.

4) Uppsummering & analys samt utförande av granskningsberättelsen

Det sker sedan en uppsummering av den utförda granskningen för att skapa en helhetsbild över situationen. Då sker en sammanställning av det arbetet som utförts genom att iakttagelser antecknas och förslag till förbättringar ges. Det kan exempelvis vara tips till hur företaget ska effektivisera sina interna processer eller rutiner så att de upptäckta bristerna inte upprepas till nästa år.

Slutligen görs rapporten till företagsledningen där de eventuellt funna bristerna redovisas samt det slutliga resultatet av granskningen. Detta avrapporteras sedan till företagsledningen. I samband med detta skrivs även den slutliga offentliga granskningsberättelsen för användning i redovisningen.

7.2.2 KPMG

KPMG har tagit fram en egen verktyglåda (toolkit) som innefattar olika faser som ska kontrolleras vid granskningsutförandet. På så vis har de en viss kvalitet på sitt interna material och det skapar en viss trygghet inom företaget. Oavsett var granskningen görs så följer de samma ”mall”, vilket förenklar samarbetet inom företaget. Vi vill här dock nämna att KPMG använder sig av olika nivåer på sin

granskning, "High level of assurance" och "Moderate level of assurance", vilket till viss del styr granskningens omfattning. De använder sig av följande fyra steg i sin granskningsprocess:

1) Strategisk analys

Här beskrivs och analyseras företagets verksamhet och affärsrisker. Det görs för att skapa en uppfattning om vilka aspekter av företagets verksamhet som bör avspeglas i redovisningen. Här kontrolleras så att ingen viktig information utelämnas eller hamnar i skymundan. Slutligen identifieras företagets huvudsakliga affärsprocesser och informationsflöden som analyseras i de kommande stegen.

2) Processanalys

De affärsprocesser som är relevanta med hänsyn till redovisningens innehåll fastställs. Det kan vara både resurs- och informationsflöden. Företagsledningens rutiner och kontroller för att begränsa eventuella affärsrisker kopplade till processerna kontrolleras. Processanalysen bidrar till att fokusera det fortsatta arbetet samt planering av vilka platsbesök som ska utföras.

3) Informationsflöden

Företagets informationssystem, såsom rutiner för insamling, bearbetning och redovisning av miljödata, kartläggs och analyseras. Företagets interna kontroller granskas för att möjliggöra att fel upptäcks och säkerställa informationens kvalitet. Det huvudsakliga syftet med detta steg är att bedöma risken för väsentliga fel i den redovisade informationen och kartlägga var de finns.

4) Analys och rapportering

En detaljgranskning av särskilt utvalda delar av redovisningen inklusive underlagsdokumentet utförs. Materialet som tidigare framtagits sammanställs för att kunna kartlägga problemen. Undersökningen sker genom detaljgranskning vilket kan innefatta exempelvis stickprov eller avläsning av olika slag. Sedan kommuniceras de samlade granskningsresultaten till uppdragsgivaren samt konkreta förslag till förbättringar i systemet och redovisningen. Slutligen författas en granskningsberättelse för publikation i den granskade miljöredovisningen.

7.2.3 Lloyds Register Quality Assurance (LRQA)

Granskningsprocessen hos LRQA beror på vilken certifieringsstatus företaget har. Om företaget är EMAS certifierat så sker granskningen genom att kontrollera att EMAS har följts samt att informationen är redovisningen är sanningsenlig. LRQA granskar även de verktyg och modeller som använts för att ta fram uppgifterna. Vi redogör nedan för vilka steg som granskas då en EMAS certifiering finns,

Granskningsprocessen ska genomgå följande steg:

- Kontrollera företagets miljöpolicy
- Planering av uppdraget
- Införande av granskningen
- Kontroll av avvikelser och korrigerade åtgärder
- Förbättringsförslag till ledningen

Granskningsprocessen startar med att företaget och granskaren diskuterar granskningens upplägg och innehåll, samt om några speciella önskemål ska uppfyllas. Det är viktigt att företagsledningen upplever granskningen som en hjälp och ser möjligheterna till att bli bättre i framtiden. LRQA vill undvika att företaget endast ser dem som kontrollanter och försöker framhäva vad företaget kan förbättra i framtiden för att de ska kunna se vilken hjälp de tillför.

Själva granskningen börjar med att en dokumentgranskning sker. Där kontrolleras hur väl företaget lever upp till de riktlinjer som finns samt vilka förbättringsmöjligheter som finns inom olika områden. Sedan gör LRQA olika former av stickprov och kontrollerar så att värdena stämmer överens med de som finns dokumenterade i miljöredovisningen. De genomför diverse intervjuer med företagets miljöansvariga för att på så vis kunna verifiera sanningshalten i det som skrivits samt få en förståelse för vilken kompetens företagets personal har inom området.

Då de olika stegen har kontrollerats skrivs det en rapport med rekommendationer till företagsledningen. Denna rapport innehåller faktorer som behöver rättas till, om så är fallet, samt vissa konkreta förbättringsförslag. Denna rapport ligger sedan till grund för vad som ska korrigeras till granskarna kommer på återbesök för kontroll. Efter den sista kontrollen skriver granskarna sitt utlåtande om företagets situation. Detta innefattar hur företaget har åtgärdat punkterna från rapporten samt att de bekräftar sanningshalten av det som står skrivet i miljöredovisningen till viss del.

7.3 Granskningsberättelsens utformning

Det är viktigt att betona att det finns en skillnad mellan uppbyggnaden av granskningsberättelsen i miljöredovisningen och revisionsberättelsen i årsredovisningen. Säkerhetsgraden är betydligt större i revisionsberättelsen eftersom det finns standarder att luta sina argument mot, enligt ”god revisionsred”. Granskningen av miljöredovisningen är frivillig, vilket innebär att reglerna inte är fastställda på samma vis som vid en revision. Ett uttalande i revisionsberättelsen har på så sätt större betydelse än ett ord i miljöredovisningens granskningsberättelse.

De tre granskarna skriver en slutlig rapport över hur den genomförda granskningen har genomförts samt vad de kommit fram till. Granskningsberättelsen kan sägas vara ett bevis på att företaget har låtit granska sin miljöredovisning och därför är den ett betydelsefullt inslag i granskningen för företaget. Det är företagets sätt att utåt visa att de har en utförd granskning. Granskningsberättelsen finns i slutet av miljöredovisningen och hos revisionsbyråerna kallas den för granskningsberättelse medan LRQA benämner dokumentet för verifikationsutlåtande. Vi har en granskningsberättelse från varje granskare som bilagor för att lättare kunna följa med i våra resonemang¹⁵. Nedan följer en redogörelse för hur de olika granskarna går tillväga vid utförandet av sina granskningsberättelser.

7.3.1 Deloitte & Touche

De använder sig av en intern mall för vad deras granskningsberättelse ska innehålla. Den utgår till stora delar från samma redogörelse som finns i den finansiella revisionsberättelsen. Utformningen av granskningsberättelsen sker genom ett mer försiktigt ordval än vid en finansiell revision. Anledningen till detta är att de inte kan uttala sig med samma säkerhet eftersom det saknas god revisionsred inom detta specifika område.

Följande punkter förekommer i Deloitte & Touches mall för hur en granskningsberättelse ska utformas:

- Revisorernas uppgifter
- Tidpunkt för uppdraget
- Riktlinjer för granskningen
- Beskrivning av granskningens utförande
- Resultat/Slutsatser av granskningen

¹⁵ Bilaga 3: Deloitte & Touche, Bilaga 4: KPMG och bilaga 5: LRQA

Dessa punkter utmynnar i att granskningsberättelsen kan intyga sanningshalten i miljöredovisningens innehåll. Där sker uttalande om att informationen som lämnas ska vara rättvisande med hänseende till den faktiska verksamheten som bedrivs. Granskningsberättelsen skrivs slutligen under av såväl den som utfört granskningen samt företagets valde revisor.

7.3.2 KPMG

KPMG använder sig också av en intern mall för vad som ska innefattas i en granskningsberättelse. Det finns olika sätt att skriva sin granskningsberättelse på inom KPMG eftersom det förekommer olika gradskillnader mellan granskningarna. ”High level of assurance” är en hög grad av säkerhet och då uttrycks det som ett positivt uttryck i granskningsberättelsen. Sedan finns det en medelhög nivå som kallas ”Moderate level of assurance”. Då brukar uttalandet istället uttryckas med vissa negationer, såsom att ”det har inte funnits någonting i verksamheten som tyder på att det inte skulle vara på ett visst sätt”. Anledningen till de olika nivåerna är att byrå klar vill visa vilken grad av säkerhet som berättelsen innehar för att inte missförstånd angående vad de egentligen uttalar sig om ska uppkomma. Nedan följer vissa av punkterna som ska vara med i KPMGs granskningsberättelse oavsett vilken nivå den granskats på:

- Huvudmålen med granskningen
- Kriterier som använts under granskningsprocessen
- Beskrivning av arbetet eller referens till använda modeller
- Ansvarsfördelningen mellan företagsledningen och granskaren
- En beskrivning av eventuella gränser för granskningen
- En klar sammanställning av huvudmålen. Slutsatserna skall inte ge högre förväntningar än vad som kan fås ut av det arbete som lagts ner på granskningen eller kompetensen hos granskaren.

Slutligen skriver både den som utfört granskningen samt den valde revisorn inom bolaget skriva under granskningsberättelsen.

7.3.3 LRQA

LRQA kallar sitt uttalande för om sanningshalten ”Verifikationsutlåtande” istället för granskningsberättelse. Vi vill dock poängtera att det är bara olika namn på samma

dokument. LRQA har strikta interna regler för vad som ska innefattas i ett verifikationsutlåtande. Dessa punkterna redogörs sammanfattningsvis nedan:

- De metoder som använts under verifierings- och granskningsprocessen.
- Vilka fabriker/platser som har besökts samt ifall någon speciell standard som använts vid besöken
- Det skall klart framgå hur det som granskats valts ut samt vilka kriterier som använts vid valet.
- Förutsättningarna för granskningen skall tydligt framgå samt ifall övervakning skett.
- I företagets miljöredovisning skall det tydligt framgå för vilken tidsperiod granskningen gäller. Giltigheten i LRQAs verifikationsutlåtande skall också tydligt framgå i förhållande till företagets miljöredovisning
- Originalspråket på miljöredovisningen skall tydligt framgå samt eventuella brister på grund av översättning.
- Det skall vara underskrivet på LRQAs vägnar av uppdragsledaren för granskningen
- Det skall inte finnas några känsloladdade eller marknadsföringsmässiga ord med, samtidigt skall också tas hänsyn till användandet av finansiell terminologi när det gäller riktigheten på materialet.
- Utlåtandet ska skrivas i imperfekt.

Det är slutligen uppdragsledaren som skriver under verifikationsutlåtandet för LRQAs vägnar.

7.4 Hur påverkas företagen genom en frivillig granskning?

Alla tre granskare är överens om att det som påverkar företagen mest av en oberoende granskning är att trovärdigheten i materialet ökar. Det sker ett väldigt omfattande arbete bakom varje granskning och bakom de uttalanden som granskarna gör finns det en dokumentation att tillgå. Detta är ett stort stöd för företaget i sig och det medför även ett externt värde för företagets intressenter eftersom de i större utsträckning kan lita på att informationen är sanningsenlig och har hög kvalitet.

En annan väsentlig anledning som granskarna tror påverkar företagen är att det tillför ett stort internt värde inom företaget av att veta att man inte gör några medvetna fel. Risken för att publicera felaktigheter och missvisande information minskar samt att kvaliteten och tillförlitligheten hos de interna beslutsunderlagen förbättras.

Granskningen medför i sin tur att samband och samordningsfördelar i interna system och rutiner kan identifieras och på så vis hittas förbättringsmöjligheter och snabbare sätt att få fram den aktuella informationen.

Deloitte & Touche betonar att företagen borde tillvarata de förbättringsförslagen som de får vid en granskning eftersom de kan hjälpa företaget i framtiden. Företaget får på så vis feedback till vad de kan göra bättre till nästa år vilket är betydelsefullt för framtiden. De får på så vis få en knuff i rätt riktning. Det är värdefull information som fås på detta sätt eftersom den innefattar granskarnas åsikter i olika avseenden. De betonar även att företagets rutiner ofta blir bättre efter en granskning eftersom saker som bör justeras under granskningens gång kommenteras. Företaget får även på så vis en bättre förståelse för vad olika begrepp innebär i praktiken. LRQA betonar det hårda jobbet som ligger bakom varje granskning och att det medför en bättre förståelse för organisationen där granskningen ska ske. Detta är i sin tur positivt för företaget eftersom de då kan få hjälp på ett bättre sätt eftersom granskaren är insatt i verksamheten och på så vis utnyttjas granskarnas kompetens och rutin inom området. Överlag så blir risken för att fel skall uppstå på olika sätt mindre vid en granskning eftersom de kontrolleras av en oberoende part.

7.5 Varför är det inte fler företag som har en frivillig granskning?

Alla granskarna är överens om att de främsta anledningarna troligtvis är kostnaden av processen samt att den är tidskrävande. De tror även att de bristfälliga reglerna inom området medför en viss osäkerhet kring området och att granskningen på så vis inte blir lika säker. För att granskningsprocessen ska vara lönsam för företaget är det viktigt att företagen är medvetna om vilka fördelar som granskningen innebär. Detta är däremot inte så lätt att begripa innan en granskning är utförd. Vet företagen inte vad det får ut av en granskning i form av interna mervärden så är det klart att priset anses för högt. Det handlar här i hög grad om ovetskap inom området vilket förekommer i hög grad. Företagen tar inte området på allvar eftersom de inte vet vilka mervärde det egentligen genererar.

KPMG tror att vissa företag anser sig ha bra kontroll på sin målgrupp att de inte behöver en bevisa sin trovärdighet genom en frivillig granskning. Detta är dock ett väldigt kortsiktigt tänkande eftersom det kan komma nya intressentgrupper på längre sikt som ställer nya krav. En annan anledning som alla granskarna ställde sig frågande till är om företag i allmänhet vågar utföra en granskning inom området. De tror att många anser sig för okunniga på området samt inte har tillräckligt med material och kontroll för att vilja göra en granskning.

KPMG betonar att det även finns de företag som har haft en granskning som innehållit mycket fel och brister och därför inte velat publicera sin granskningsberättelse. Det är inget tvång att publicera granskningsberättelsen bara för att en granskning är utförd.

KPMG anser att:

”Många kunder anser att det är positivt att ta upp granskningsberättelsen även om den innehåller en del påpekanden på brister och dylikt”

Argumentet ovan tyder på att granskningsberättelsen i sig är det viktigaste för företaget och inte exakt vad som står i den. Att det fortfarande förekommer vissa kritiska inställningar till revisorer och kontroller hos vissa företag kan också ställa till problem. De ser revisorerna enbart som någon sorts polis som ska komma och förstöra och har på så vis svårt att se vad de skulle kunna tillföra. De har svårt att tro på att revisorernas kunskap ska kunna generera mervärde för företaget. I allmänhet tror granskarna att företagen inte vill att någon ska lägga sig i deras verksamhet i onödan eftersom det är påfrestande för företagets integritet. Sist men inte minst poängterade granskarna att granskning av miljöredovisning är ett outvecklat område i Sverige och många företag vill ”följa trenden”. Om några av de stora företagen skulle gå ut med att de har granskning av sin miljöredovisning så skulle detta säkert ha en effekt så att andra företag också skulle vilja ha granskning.

8 Företagens intervjusvar

Först görs en kort presentation av de fem företagen som har granskning av sin separata miljöredovisning. Sedan presenteras svaren som framkommit under intervjuerna, samt vissa citat från intervjuerna (såsom föregående kapitel).

8.1 Kort företagspresentation

8.1.1 Cerealia

De är en internationell livsmedelskoncern med affärsidén att utveckla, tillverka och marknadsföra spannmålsbaserade livsmedel för hemmamarknaderna i norra Europa samt för export. Deras miljöarbete utgår från en övergripande analys av verksamhetens miljöpåverkan (www.cerealia.com).

8.1.2 SAS

De är ett väletablerat flygbolag som har till huvuduppgift att erbjuda passagerartransporter med utgångspunkt från hemmamarknaden i norra Europa. De har varit framgångsrika inom miljöområdet och fått en del priser på området såsom ex ”Bästa miljöredovisning” både 1996 och 1998. SAS har fått beröm för sin öppenhet i sin miljöredovisning (www.sas.se).

8.1.3 SCA

SCAs tyngdpunkt inom verksamheten ligger inom hygien, förpackningar och grafiska papper. De har ett väletablerat miljötänkande i organisationen som utvecklats under en lång period (www.sca.com).

8.1.4 SKF

De är världens ledande tillverkare av rullningslager. Inre och yttre miljö är viktigt eftersom SKF arbetar efter högsta miljöstandard i alla länder där de bedriver verksamhet. SKF har ett övergripande certifikat för flertalet enheter enligt ISO 14001 (www.skf.se).

8.1.5 Swedish Meats

De är ett av Sveriges ledande livsmedelsföretag. De utvecklar, producerar och marknadsför kött- och köttbaserade produkter med ägarnas marknadsanpassade produktion som bas. De har ett särskilt ansvar för miljön i alla led av produktionen (www.swedishmeats.com).

Vi kommer nu att redogöra för svaren på de intervjufrågor som vi ställt till företagen. Frågorna nedan hör till viss del ihop och svaren har varit väldigt lika. Därför är vissa svar längre och mer utförliga än andra. Fråga 8.2 och 8.3 har varit väldigt lika i svaren och mycket av det som står skrivet kan appliceras på den andra frågan och vice versa.

8.2 Varför har ni en frivillig granskning?

Alla företagen framställde ökad trovärdighet av miljöredovisningens innehåll som en av de främsta anledningarna till att de valt granskning. Ökad trovärdighet av miljöredovisningen har upptäckts på flertalet olika sätt. Några av företagen har märkt att intressenterna inte ifrågasätter deras siffror och underlag på samma sätt som innan granskningen utfördes. Detta tycker företagen borde vara ett tecken på att materialet är mer tillförlitligt när det granskats av en oberoende part. Intressenterna behöver inte kontrollera materialet lika noga själva, då en granskning utförts och de litar mer på att siffrorna stämmer. Då det görs en extern granskning så visar företaget på något vis att de menar allvar. På så vis kan det tyckas att granskningsberättelsen samt granskningen utgör ett sorts bevis för intressenterna att informationen innehåller en viss kvalitet.

SCA utför extern granskning av miljöredovisningen för att öka användandet i kommunikationen på ett mer trovärdigt sätt. SKF anser granskningen som en naturlig väg att visa marknaden och läsarna att deras redovisning är av hög kvalitet. Den höga kvaliteten framkommer enligt SKF genom att de gör en extern oberoende granskning av sin redovisning.

Cerealia anser att:

”det är en viss känsla att lämna över en GRANSKAD miljöredovisning så att det inte bara är något som vi påstår”

Detta citat påvisar att sanningshalten i rapporten tycks öka samt att kvaliteten på så vis är högre. Företagen ser granskningen som ett ”kvitto” inför intressenterna att informationen är korrekt. SAS har granskning av företaget eftersom de vill undvika att de själva missar någonting väsentligt, eftersom det är lätt att bli blind på sitt eget material. Det är väldigt enkelt att missa några felaktigheter då man själv varit med vid sammanställningen av materialet. Det är därför en klar fördel att låta en oberoende part betrakta med objektiva ögon samt komma med nya idéer. Granskningen är för SAS i övrigt ett måste för att de ska kunna hänga med i toppen inom flygbranschen eftersom nästintill alla bolag i andra länder utför extern granskning av sina rapporter. På så vis låter de sin miljöredovisning bli granskad för att hänga med sina konkurrenters utveckling.

En annan stor anledning till granskning som alla fem företagen berörde var den interna nyttan som skapas inom företaget. Även denna har uppfattats på olika vis, men är betydelsefullt hos dem alla.

Swedish Meats anser att:

”Granskningen medför en viss spänst i organisationen”

Vid en utförd oberoende granskning anser företagen att materialet håller ett högre mått. Det blir på så vis en trygghet inom organisationen av att ha en granskning. Det medför i sin tur vissa interna fördelar inom företaget. Då företaget känner en trygghet av att bli granskade, så slipper de känna oro över att inte lämna en rättvisande bild av företaget. De har fortfarande givetvis ett ansvar för detta, men de får feedback från granskarna. Det interna stödet består även till stor del av utbildningar av olika slag som företagets personal får genomgå för att öka sin förståelse inom miljöområdet. Det är på så vis en satsning på förbättringar samt att personalen känner sig delaktiga och intresserade av miljöområdet. Detta leder i sin tur till bättre skärpa och entusiasm ute i organisationen. Personalen gör mer precisa beräkningar och är mer noggrann med insamlandet och dokumenteringen av data då deras arbete är betydelsefullt och väsentligt för granskningen. I och med en granskning blir det mer ordning och reda på företagets interna dokument. Andra fördelar som kan identifieras är att granskningen medför en viss standard inom företaget och de är på så vis lättare att kunna göra likadant från år till år, vilket i viss mån kan åstadkomma ökad jämförbarhet.

Ytterligare en anledning till att utföra en granskning är tillgången till granskarnas speciella kompetens inom området. Företagen får även själva ta del av deras kunskaper i form av att de arbetar fram diverse nyckeltal samt utbildar personalen inom området. SAS anser att den kontinuerliga dialogen som förekommer med deras granskare är ett stort stöd i verksamheten. De företagen som granskas måste lära sig mycket inom miljöområdet eftersom granskarna ställer frågor som ska besvaras, och detta medför ökad kompetens inom företaget.

8.3 Hur påverkas ni av er frivilliga granskning?

Även här har begreppen trovärdighet samt den interna nyttan för företaget varit centrala bitar hos företagen. SAS anser att granskning skapar en god stämning inom företaget samt en bra kunskapsbas eftersom frågor ska besvaras vid olika tillfällen. Företaget lär sig på så vis att behandla olika områden som inte ingår i deras dagliga verksamhet och påverkas på så vis positivt av en utförd granskning.

Cerealia anser att om granskning av miljöredovisningen förekommer så bevisar det att miljöfrågor är ett viktigt och aktivt område inom organisationen. Miljöns roll får en mer central plats på dagordningen och företagsledningen kommer inte att åsidosätta miljöfrågor på samma sätt som annars kan förekomma. Då företagen är utspridda på flera ställen samt har olika arbetsrutiner så är det bra med någon sporre som styr arbetssättet. En granskning påverkar företaget eftersom det bevisar att det inte är endast på skoj som miljöarbetet bedrivs utan det är allvar i processen.

Swedish Meats anser att:

”ska något vara klart till ett visst datum för att de kan komma och granska, då är det också klart till dess”

Med citatet ovan poängteras att det sker en större ansträngning av att hitta korrekt data samt att göra det i tid, då en kontroll sker. Det blir även meningsfullt att göra klart sina rapporter till ett visst specifikt datum eftersom det är en annan part som annars blir lidande om inte tidsplanerna håller. De flesta företagen tycker att granskningsrapporten hjälper dem till stor del. Vid en granskning får företaget flertalet förbättringsförslag vilket är till stor nytta. De får på så vis lära sig av granskarnas rutiner och erfarenheter samt att de får hjälp att hitta lösningar. Företaget kan på så vis förstå sin situation på ett annorlunda sätt och se vilka förbättringar som är viktigast att åtgärda. Granskningen medför även hjälp till konkreta lösningar, vilket är en stor hjälp för företaget i ett längre perspektiv.

8.4 Varför ska en frivillig granskning genomföras?

De flesta av de granskade företagen tror att intresset för miljö till stor del beror på företagets kärnverksamhet. Om inte miljöfrågor är en viktig del av företagets profil så prioriteras det inte heller lika starkt som andra väsentliga områden och då anser de inte att en granskning är nödvändig. Om miljöfrågor är en central del av verksamheten så satsas mer kraft på området vilket talar för att granskning bör ske. Trovärdighet och intern nytta är även här de mest framträdande anledningarna till varför företagen tycker att en granskning bör ske.

Enligt Cerealia är granskarnas erfarenheter och rutiner en viktig faktor till att granskning ska genomföras. På så vis sker ett stöd i miljöutvecklingen inom företaget när granskarna finns till hands. Flera av de granskade företagen har nämnt att de hade svårt innan granskningen att se hur de kunde förbättras rent konkret. De visste att något behövdes göras, men inte hur det skulle utföras. Granskarnas förbättringsförslag spelar här en avgörande roll eftersom de ger konkreta förslag till förbättringar och mer insikt i företagets situation.

Swedish Meats anser att:

”En granskning tvingar oss att fundera över ordens innebörd till viss del”

Ovanstående citat beskriver att en granskning bör ske så att företagen förstår innebörden av miljöarbetet bättre samt alla dess begrepp. Olika miljöbegrepp som kan anses vara svårdefinierade till en början. Det är inte lätt att veta vad alla begrepp innebär eftersom miljö är ett område som är relativt vagt formulerat regelmässigt. Företaget tvingas fundera över begreppens faktiska innebörd på ett annorlunda sätt vid en granskning och det medför ökad förståelse. Det är viktigt att få en objektiv syn på begreppens definitioner eftersom det är svårt att förstå skillnaden själv. Till en början frågar granskarna väldigt mycket om vad företagen menar i olika situationer. De olika frågeställningarna avtar dock efter hand eftersom en förståelse mellan granskaren och företaget uppstår. Det skapas vissa rutiner i organisationen så att företaget fungerar bättre i framtiden. Det är betydligt lättare att förstå innebörden av olika termer om man har experter till hjälp, vilket även talar för granskning. Företaget får en djupare förståelse för olika begrepps innebörd och skillnader. Då granskarna till viss del vill se om företagets personal har förståelse för det som rapporterats krävs en viss kunskap från båda parternas håll. Granskarna hjälper till så att företagen inte använder fel begrepp vid fel tillfälle eftersom det kan bli väldigt missvisande resultat.

En annan anledning till att granskning ska utföras anses vara att det visar företagets ärlighet i redovisningen. Om en granskning har skett så kan inte företaget dölja något väsentligt inom verksamheten vilket annars är möjligt till viss del eftersom det inte förekommer någon kontroll på frivillig redovisning. Om granskning görs så slipper företaget känna ensamt ansvar för att redovisningen ger en rättvisande bild. Då är de två som kontrollerar och sannolikheten för att hitta felaktigheter är större.

Enligt SAS så behövs en extern granskning eftersom företagen annars kan skriva endast det som är positivt för företaget. På så vis är det en möjlighet att företaget använder miljön som marknadsföringsargument och att deras redovisning ska låta så bra som möjligt. Hela sanningen framkommer inte på ett rättvist sätt då endast de positiva sidorna behandlas. Det krävs att båda positiva och negativa aspekter av verksamheten benämns för att en rättvisande bild ska kunna skapas. Om företaget ger en ärlig bild och behandlar de svårigheter som också dykt upp under vägens gång så är det sannolikt att informationen blir trovärdig. SAS har fått beröm för just denna biten att de redovisar på ett ärligt sätt och de anser att det är en stor fördel för företagen att ge ut en ärlig redovisning. De beskriver i sin miljöredovisning om de har haft bekymmer med exempelvis myndigheterna och hur de ska hantera detta i framtiden.

8.5 Varför är det inte fler företag som har en frivillig granskning?

Samtliga företag nämnde här två faktorer, kostnaden av processen samt att det är tidskrävande. Pengar är en styrande faktor inom alla verksamheter och det gäller för företaget att prioritera. Då granskningen av miljöredovisningar är relativt outvecklad i Sverige så är det nog få företag som ser de fördelar om finns med granskningen. Flertalet av företagen trodde att man inte förstod vilka fördelar som granskningen för med sig förrän man faktiskt har varit med om det inom företaget. Därför är det flertalet företag som inte vet vilka fördelar det genererar och då inte anser det meningsfullt av den anledningen.

Tidsperspektivet är en annan anledning till varför företag inte genomför granskning i någon större utsträckning. Om en ny process ska genomföras så måste tiden väljas bort från något annat område. Det är oftast så att det finns en viss budget ska hållas inom företagen och om granskning av miljöredovisningen ska göras så måste något annat område bortprioriteras. Och detta anses till viss del vara komplicerat samt att oro inom organisationen kan skapas. Eftersom förändringar är en svår omställning inom företagen så kanske de inte anser det vara värt besväret. Det dock viktigt att sätta kostnaden av granskningen i relation till vad man får ut av den inom företaget.

Då det gäller tidsperspektivet så är det klart att en process som ska kunna säkerställa visst material måste ta sin tid. Om det hade gjorts fortare hade det kanske till viss del även utförts slarvigare och då hade det inte kunnats användas i samma utsträckning för att öka trovärdigheten. Dessa två begrepp hänger till viss del ihop eftersom "tiden är dyrbar".

Enligt Cerealia kan den knappa andelen företag som utför granskning bero på företagets strategiska val. Kanske anser vissa företag att miljön inte är ett tillräckligt viktigt område att behandla samt en viss oro för det nya sättet att behandla information som införts genom miljöinformation. Att granska miljöinformation görs inte på samma basis som finansiell granskning utan är mera mjuka värden som kontrolleras och helhetsförståelse inom området.

Flera av företagen har ställt sig frågande till om verkligen alla bolag vågar genomgå en granskningsprocess.

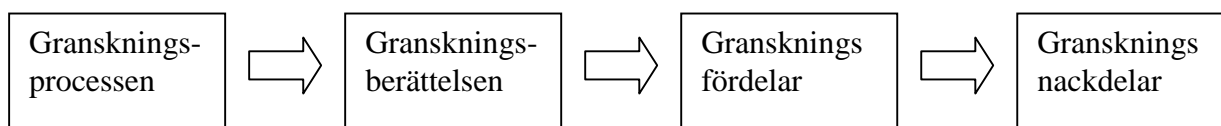
Cerealia anser att:

"Företagen kanske inte TÖRS bli granskade...skratt...ja, jag vet inte..."

Vissa företag känner nog en viss rädsla för att verifiera sin information för någon utomstående eftersom de inte vill släppa in någon i verksamheten i onödan. SAS och SCA tror en av anledningarna till att det inte är fler företag som låter sin miljöredovisning granskas beror på att de inte har förstått innebörden av den interna fördelen som detta innebär. De har missuppfattat själva processen och tror därför att det enda som fås är en tillsägelse samt en granskningsberättelse och anser på så sätt att det är för kostsamt. Osäkerheten inom området pga de bristfälliga regler som förekommer hör troligtvis också till faktorerna som minskar intresset för granskning. Många företag ser fortfarande revisorerna som en sorts polis som kommer och ställer till problem och har därför en skeptisk inställning till en granskning.

9 Analys

Vi kommer nedan att presentera resultatet av vår undersökning i form av olika delanalyser. Eftersom det är olika delar som vi undersökt anser vi det enklast att följa med i resonemangen om analyserna görs var för sig. De områden som vi kommer att analyseras är följande:



(Källa: Egen konstruktion)

9.1 Granskningsprocessen

Vi kommer nedan att sammanställa de olika kriterier som presenterats vid en granskningsprocess för att kontrollera om granskarnas tillvägagångssätt är likvärdiga med varandra samt om de följer de rekommendationer och riktlinjer som finns.

De olika rekommendationerna och riktlinjerna omfattar liknande saker fast de framställer de på något olika vis. Vi har sammanfogat alla rekommendationer och riktlinjer i tabellen under en kolumn eftersom vi inte ansåg det väsentligt att veta om granskarna har följt exempelvis FEE eller ISA 100. Vi vill endast kontrollera att de har följt de rekommendationer och riktlinjer som finns i stort. För att göra detta på ett enkelt sätt kommer vi först att presentera materialet i en tabell för att sedan göra analysen utifrån den. Nedan följer tabell 1 över granskningsprocessens innehåll:

Tabell 1: Granskningsprocessens innehåll

GR.PROCESS INNEHÅLL	Rekommendationer och riktlinjer	Deloitte Touche	& KPMG	LRQA
Definiera uppdraget	X	X	X	X
Planera uppdraget	X	X	X	X
Beskrivning av arbetsprocessen	X	X	X	X
Mätmetod samt granskningskriterier	X	X	X	X
Kontroll av internt informationssystem	X	X	X	X
Tekniska analyser	X	X	X	X
Ledningens kompetens	X	X	X	X
Aktuell riskbedömning	X	X	X	X
Intressentkrav ska framgå	X			
Konkreta förslag till förbättringar	X	X	X	X
Helhetsbedömning av miljösituation	X	X	X	X

(Källa: Egen konstruktion)

Tabellen ovan visar att de olika granskarna utför sina granskningsprocesser på väldigt lika sätt. Definition och planering av uppdraget samt beskrivning av arbetsprocessen har samtliga granskare gjort i samverkan med kunderna. De tar alla kundernas önskemål på allvar och de är medverkande under större delar av arbetets gång. Det är ett antal saker som ska kontrolleras vid en granskningsprocess. Alltifrån det interna informationssystemet i företaget till ledningens kompetens inom området ska

kontrolleras vilket kräver en stor kunskap och kompetens hos den som utför granskningen. Vilka granskningskriterier och mätmetoder som används vid granskningen är varierande från de olika granskarna samt vilken sorts granskning som ska göras. Det är dock väsentligt att företaget är medveten om vilken sorts granskning som görs så att det inte uppkommer ett sk förväntningsgap¹⁶ mellan granskaren och företaget. Vi anser oss inte kunna påvisa några missförstånd mellan de olika parterna som skulle kunna resultera i ett förväntningsgap. Detta beror till största delen på att det förekommer en fungerande kommunikation mellan granskarna och företagen samt att de är noggranna med att beskriva vad som ingår i granskningsuppdraget. Här vill vi poängtera att KPMG har ett effektivt sätt att visa vilken nivå deras granskning utförs genom de olika begreppen, ”Moderate level of assurance” och ”High level of assurance”. Detta kan kännas som en säkerhet för företagen att mer exakt veta vilken grad av säkerhet deras material innefattar.

En central del i granskningsprocessen är den riskanalys som granskarna gör för att identifiera vilka områden som ska förbättras. Detta gör samtliga granskare på ett bra sätt eftersom företaget informeras kring vad som händer och sker. Granskarna lämnar konkreta förslag till förbättringar till företagets ledning av vad dem tycker bör kontrolleras inför framtiden. Här skiljer sig dock de olika granskarna till viss del åt. Revisionsbyråerna lämnar förslagen tillsammans med sin granskningsrapport till företagsledningen då uppdraget är slut. Däremot LRQA lämnar sina kommentarer innan de kommer på det slutliga besöket och på så vis har företaget chans att rätta till eventuella brister. Det går inte att säga att det ena eller andra är bättre, men det är nog större chans att saker verkligen blir gjorda om det kommer att göras ytterligare en kontroll. Det förekommer vissa tekniska analyser i mer eller mindre utsträckning hos de flesta granskarna. Vi anser oss dock kunna påstå att det en skillnad i antal och omfattning mellan de olika granskarna. LRQA gör betydligt mer noggranna kontroller än revisionsbyråerna. Hos revisionsbyråerna förekommer det ofta stickprovskontroller för att kunna säkerställa trovärdigheten i materialet, medan LRQA gör flertalet avräkningar hos varje företag.

Slutligen vill vi poängtera att enligt de rekommendationer och riktlinjer som finns bör intressentkraven presenteras. Detta förekommer dock inte hos någon av granskarna. Det kanske är så att det inte förekommer några intressentkrav hos företagen eller så är det så att de utelämnats. Samtliga granskare har gjort någon form av helhetsbedömning av miljösituationen för att kunna fastställa ifall den rätta informationen har presenterats på ett rättvisande sätt.

Vårt resultat påvisar att granskarna har följt de rekommendationer och riktlinjer som finns inom området. Vi vill poängtera att det är en bra enlighet i de olika granskarnas

¹⁶ Se avsnitt 3.5

sätt att utföra granskningen på med tanke på att det inte finns några klara regler att följa. Vi anser oss kunna jämställa granskarnas tillvägagångssätt och tror inte att det har någon betydelse för resultatet av granskningen vem som utfört granskningen eftersom de behandlat samma innehåll i sina granskningsprocesser.

9.2 Granskningsberättelsen

Vi kommer nedan att kontrollera på ett liknande sätt som vid granskningsprocessen hur granskningsberättelserna är utfärdade i jämförelse med de rekommendationer och riktlinjer som finns inom området. Vi vill här poängtera att LRQA inte använder sig av namnet granskningsberättelse på sin rapport utan kallar den för ”Verifikationsutlåtande”. Detta är inget som vi betraktar som en innehållsmässig skillnad och behandlas därför inte i sammanställningen nedan. De olika granskningsberättelserna finns som vi tidigare nämnt som bilagor. Nedan följer en sammanställning i tabell kring granskningsberättelsens innehåll,

Tabell 2: Granskningsberättelsens innehåll

GR.BERÄTTELSE INNEHÅLL	Rekommendation & riktlinjer	Deloitte Touche	& KPMG	LRQA
Ren formalia	X	X	X	X
Företagets ansvar	X	X	X	
Granskarens ansvar	X	X	X	
Granskningsenhet och tidsperiod	X	X	X	X
Granskningskriterier	X	X	X	X
Granskningens mål	X	X	X	
Uppdragsbeskrivning	X	X	X	
Granskningsnivån	X		X	
Undertecknad av ledare samt revisor	X	X	X	
Framgå vilka platser som besökts				X
Orginalspråk				X
Kontroll från förra granskningen				X
Undviker känsloladdade ord	X	X	X	X
Granskningens slutsatser	X	X	X	X

(Källa: Egen konstruktion)

Som tabellen visar ovan har de båda revisionsbyråerna utfärdat nästintill identiska granskningsberättelser. Däremot förekommer det vissa skillnader då det gäller LRQA. Det som skiljer revisionsbyråerna åt är att KPMG har nivåer på sin granskning. Detta står inte skrivet direkt i texten någonstans, utan framgår genom deras skrivsätt. Vid en "Moderate Level of assurance" så skrivs intygandet genom en negativ formulering medan det vid en "High level of assurance" beskrivs på ett positivt sätt och påvisar på så vis större säkerhet. I Cerealias granskningsberättelse 2000 står det att KPMG inte har något att erinra mot de system som genererar kvantitativ information till miljöredovisningen 2000. Det är med andra ord här en Moderate Level of assurance som gjorts för Cerealias räkning.

LRQAs sätt att utforma sitt verifikationsutlåtande skiljer sig på ett antal punkter mellan såväl revisionsbyråernas sätt och de som framkommit via rekommendationer och riktlinjer. LRQA beskriver inte ansvarsfördelningen mellan företagets ledning och granskarna vilket är att föredra för att undvika det tidigare beskriva förväntningsgapet. Revisionsbyråerna skriver uttryckt mellan vilka månader de utfört granskningen, medan LRQA endast skriver vilken datum de undertecknat dokumentet. Det förekommer dock ett datum på samtliga rapporter. Då det gäller vilka granskningskriterier som har använts så är det väl beskrivet hos revisionsbyråerna, medan LRQA endast nämner i en fotnot att de använt sig av kraven enligt ISO och beskriver inte vad det innebär. Då det gäller granskningens mål och beskrivning av uppdraget så förekommer det inte hos LRQA på samma uttryckliga sätt som hos revisionsbyråerna. Det kan möjligtvis uttolkas ur annan information, men vi anser inte att det är tillräckligt för att jämföras med det som finns skrivet enligt rekommendationer och riktlinjer.

Samtliga granskare undviker känsloladdade ord på ett tydligt sätt och de vill inte skriva någonting som kan missuppfattas. Det finns ett antal kriterier som LRQA använder sig av som inte finns med i de rekommendationer och riktlinjer som vi använt oss av vilket bör beaktas. De beskriver vilka ställen de besökt under uppdragets gång, medan revisionsbyråerna endast skriver att de besökt X antal ställen. De hävdar att originalspråket ska framgå på intyget samt om eventuella översättningar kan vara felaktiga. Sedan har de slutligen en kontroll från föregående års granskning där de följer upp vad som hänt sen förra gången samt hur det gått under året. Detta anser vi vara en bra sak att göra eftersom intressenterna på så sätt får en inblick i vad som faktiskt hänt under året. Då det gäller undertecknandet av rapporterna görs även detta på olika vis. Båda revisionsbyråerna har granskningsberättelsen underskriven av såväl granskningsledaren som den valde revisorn i företaget. Att detta inte görs hos LRQA kan kanske vara förståeligt eftersom de inte har den kontakten med revisorn som finns inom byrån. Vi ställer oss dock frågande till hur det kan komma sig att det inte finns ett namnförtydligande till den namnteckning som står skriven på LRQAs

verifikationsutlåtande. Det står endast kommentaren ”För LRQA” eller ”På LRQAs vägnar” under namnet. Detta anser vi borde förbättras för att det ska vara möjligt att se vem som utfört granskningen vid eventuella frågor. Granskningens slutsatser beskriver de tre granskarna på ett tydligt sätt, vilket är i enlighet med rekommendationerna och riktlinjerna.

Granskningsberättelsen är en form av bevis för att det har skett en utomstående granskning. Det är en fördel med ett intygande som beskriver klart och tydligt vad som gjorts, men detta innebär inte att granskningen har varit mer noggrann. Vad som står i granskningsberättelsen är inte det som är mest betydelsefullt för företagen utan det är själva intygandet i sig. Så länge det inte finns mer klara regler över hur en granskningsberättelse ska skrivas så anser vi att det är upp till varje granskare att själva välja. Det är dock ett klart plus att göra det så klart och tydligt som möjligt samt att efterfölja de rekommendationer och riktlinjer som finns. Skillnaderna mellan LRQAs verifikationsutlåtande och revisionsbyråernas granskningsberättelser tror vi beror på olika arbetssätt. Vi vill poängtera att de kriterier som vi här kallar för riktlinjer är de som Nancy Kamp-Roelands kommit fram till i sina undersökningar. Riktlinjerna hade till viss del varit annorlunda formulerade om exempelvis en miljöexpert skrivit dem. Detta medför att vi inte lägger så stor vikt vid att LRQAs verifikationsutlåtande ser annorlunda ut. Som vi tidigare konstaterat är det ingen större skillnad i deras granskningsprocesser och det är innehållet i granskningen som är det mest väsentliga. Hur granskningsberättelsen är skriven behöver inte tyda på hur granskningen är utförd.

9.3 Granskningens fördelar

Vi kommer här att presentera fördelarna med granskning som framkommit under vår undersökning. Vi använder oss även här av en tabell där vi kontrollerar ifall argument som sagts i debatten (främst kap 6) stämmer överens med det som identifierats i vår undersökning. Vi vill här poängtera att de uppkomna fördelarna som vi kommer att presentera ses ur de granskade företagens perspektiv. Nedan följer tabell 3 över den frivilliga granskningens fördelar:

Tabell 3: Gransknings fördelar

FÖRDELAR	Debatten	Granskarna	Företagen
Ökad trovärdighet och tillförlitlighet	X	X	X
Interna mervärden	X	X	X
Förbättringsförslag	X	X	X
Granskarnas erfarenhet och rutin	X	X	X
Ökad säkerhet och högre kvalitet	X	X	X
Miljöarbete prioriteras högre	X		X
Ökad förståelse av miljöbegreppen		X	X
Mindre ifrågasättande av intressenter			X
Ökad jämförbarhet och noggrannhet	X		X
Bättre tidsplanering			X
Förbättrad företagsprofil	X		

(Källa: Egen konstruktion)

Som tabellen ovan visar så stämmer flertalet av de tidigare nämnda fördelarna överens med dem som framkommit av undersökningen. Nedan kommer vi att analysera varje uppkommen fördel:

- **Ökad trovärdighet och tillförlitlighet**

Resultatet från vår undersökning blev att både granskarna och de granskade företagen nämnde trovärdigheten som en av de främsta anledningarna till granskning. De gör en granskning för att skapa ett säkrare material att utgå från, vilket i sig innebär att de tror på ökad trovärdighet. En annan situation som pekar på ökad trovärdighet är att det då blir mindre ifrågasättande från intressenterna över rent detaljmässiga frågor vid en granskning. Detta tyder på att intressenterna anser att materialet är mer trovärdigt och tillförlitligt vid en oberoende granskning. Vid debatten som förekommer inom området råder det delade meningar om trovärdigheten betyder någonting vid en granskning. Anledningen till att vi valt att sätta ett kryss i rutan vid ”debatten” är att det är en klar majoritets åsikt som tyder på ökad trovärdighet. Vi vill dock poängtera att den tidigare nämnda amerikanska undersökningen av GEMI hävdar motsatsen eftersom det inte finns några klara regler att följa inom området. Vår undersökning visar dock, i enlighet med exempelvis Westermarck och Larsson, att trovärdigheten och tillförlitligheten i materialet ökar när en granskning görs oavsett om det finns klara regler.

- **Interna mervärden**

Alla grupperna anser att det interna värdet för företaget ökar genom att utföra en granskning. Detta har dock uttryckts på olika sätt från företagen, vilket beror på att de upplevs på olika vis inom företagen. Samtliga företag påpekar olika interna mervärden som uppstår vid en granskning som en av anledningarna att de är nöjda och fortsätter med sin satsning. De interna mervärdena kan vara allt från en sorts internutbildning inom företaget som ger ett ökat engagemang till miljöarbetet i stort eller att det blir mindre ifrågasättande av intressenterna. Samtliga betonar att företagets organisation påverkas positivt, vilket i sig är en företagsintern nytta. Det finns en intern fördel med att ha en kontroll av sin verksamhet eftersom det blir mer ordning och reda i organisationen. Det är svårt att definiera generella interna mervärden eftersom det är väldigt individuellt från företag till företag. Den upplevda interna nyttan är en faktor som såväl diskuteras i debatten och som granskarna är klart medvetna om. Granskarna arbetar aktivt för att företaget ska se den interna hjälpen som de kan ge dem. Företaget är delaktigt i flera av de olika stegen i granskningsprocessen vilket innebär att de är medvetna om de mål som är uppställda. Det sker på så vis en viss påverkan av varandra och detta leder till att de båda parterna ser vissa saker på ett liknande sätt. Även den interna finansiella kontrollen som Flening (1997) påpekar blir bättre då kunskapen inom området förbättras. Vår undersökning visar, i enlighet med Larsson (1997), att det interna mervärdet är en viktig faktor för att en granskning ska vara betydelsefull.

- **Förbättringsförslag / Granskarnas erfarenhet och rutin**

De förbättringsförslag som lämnas till företaget i samband med en utförd granskning ses som en viktig anledning till granskning från alla tre grupperna. Företagen ser vikten av att få konkreta förbättringsförslag för sin verksamhet eftersom de själva har svårt för att se lösningar inom området och vill utnyttja expertkunskapen hos granskarna. Även granskarna anser att detta är en viktig aspekt att behandla eftersom de på så vis kan hjälpa företaget att veta vilka områden de bör förbättra. Granskarna kan även till viss del poängtera om vissa saker saknas eller är överflödiga i deras rapporter. Det som är mest värdefullt med förbättringsförslagen är granskarnas erfarenheter och rutin. Det krävs dock att företagen har rätt inställning till granskarna och inte enbart ser dem som kontrollanter för att förbättringsförslagen ska vara till hjälp. Vår undersökning påvisar, i enlighet med FEE, att det är bra att granskarna kommer med förbättringsförslag till företagen eftersom det inte finns tydliga regler att följa för företagen. De olika företagen har mycket att lyssna och lära från vad granskarna har med sig från tidigare utförda uppdrag, vilket vår undersökning visar att de gör.

- **Ökad säkerhet och högre kvalitet**

Samtliga grupper anser att en granskning medför ökad säkerhet och högre kvalitet på redovisningen. Vid en granskning så är samtliga grupper överens om att det finns större sannolikhet för att finna felaktig information och kunna rätta till dessa. Om en granskning inte görs kan beslut fattas på mindre säkra grunder. Företagen anser sig mer säkra på sina beslut då de har en granskning som underlag. De har på så vis en viss trygghet att luta sitt beslut mot eftersom de vet att materialet håller en hög kvalitet. Detta stämmer även överens med det resonemang som EPA tidigare nämnt att en granskning medför en högre standard. Ökad säkerhet och högre kvalitet på materialet hör till viss del ihop med att trovärdigheten ökar. Vid en ökad trygghet inom företaget skapas i sin tur ett internt mervärde.

- **Miljöarbetet prioriteras högre**

Företagen upplever sin prioritering av miljön högre då de satsar på en granskning av redovisningen. Detta framhävs även i debatten eftersom företaget på så vis poängterar att de tycker området är viktigt och det syns utåt. För företagen blir det ett sätt att visa omvärlden att man satsar på miljön och att det är ”på riktigt” eftersom det förekommer en granskning. Detta leder i sin tur att företagsledningen kommer att prioritera miljön högre på dagordningen i framtiden. Att miljöarbetet prioriteras högre är en känsla som förekommer inom företagen och inget som granskarna har beaktat. Då företagen kan känna att de hänger väl med inom ett

område skapas en god företagsanda som leder till att ett indirekt internt mervärde byggs upp.

- **Ökad förståelse av miljöbegreppen**

Vid en granskning så ifrågasätter granskaren vad som skrivits i miljöredovisningen samt hur företagen kommit fram till olika beräkningar. Till en början kunde företagen känna en svårighet i detta eftersom de inte riktigt själva var säkra på att beräkningarna var korrekta. Då företaget med tiden förstår begreppen bättre genererar det i sin tur att det blir enklare för granskarna nästa gång eftersom de kan förstå varandras problem bättre. Detta är ingenting som debatterats vilket inte är så konstigt eftersom de inte är medverkande i processen på samma vis och får erfarenhet kring området.

- **Mindre ifrågasättande av intressenter**

Ett problem som företagen upplevt innan de startade med granskning var att flertalet intressenter ifrågasatte deras beräkningar. Efter en utförd granskning slutade problemet tvärt vilket påvisar att materialet blir mer tillförlitligt med hjälp av en granskning. Intressenterna respekterar materialet på ett annat sätt vid en utförd granskning och de är då mer säkra på att det är ett rättvist resultat som presenteras. Det är viktigt att inte bara de positiva bitarna framställs i redovisningen utan att även beskriva de negativa bitarna. Det gäller att skapa en realistisk helhetsbild av situationen.

- **Ökad jämförbarhet och noggrannhet**

Företagen anser att personalen blir mer noggrann med dokumentering eftersom det sker en granskning av någon utomstående. Detta medför i sin tur att jämförbarheten mellan materialen ökar eftersom det görs mer effektivt. Detta är i överensstämmelse med Flenings (1997) poängterande kring att redovisningsriskerna blir mindre vid en granskning och då nämner jämförbarhet som ett kriterie. Just detta med ökad jämförbarhet som en fördel med granskningen strider mot Nancy Kamp-Roelands tidigare resonemang kring att jämförbarheten ej var möjlig pga bristfälliga regler.

- **Bättre tidsplanering**

Då det sker en kontroll på en viss tid så planeras tiden bättre inom företaget. Det blir mer ordning och reda kring tidsplaneringen då det är ytterligare en part som blir berörd. Bättre tidsplanering inom företaget kan ses som en intern fördel.

- **Förbättrad företagsprofil**

Larsson (1999) anser att företagsprofilen skulle förbättras genom att ha en utförd granskning. Detta skulle ske på så vis att företaget kan marknadsföra sitt miljötänkande sig genom att utföra en granskning. Detta har vi dock inte sett några tecken på i vår undersökning. Dock skapas ett bättre helhetsintryck av företaget vilket indirekt kan leda till en starkare företagsprofil, men detta är inget som är bevisat eller poängterat av varken granskarna eller företagen.

Granskarnas samt företagens identifierade fördelar stämmer till största delen bra överens med de fördelar som diskuterats i debatten. Vi har även kunnat identifiera flera fördelar som inte debatterats kring, vilket påvisar att granskningen kan uppfattas olika beroende på vem som blir granskad. Det kan även vara så att vissa fördelar förändras under tidens gång. Det är viktigt att betona att de ovan nämnda fördelarna kan vara olika mycket värda beroende på företag. Det finns inget som tyder på att vissa fördelar är mer viktiga än andra, men däremot kan vi konstatera att de flesta fördelarna på något vis hänger ihop kring resonemangen trovärdighet och internt mervärde vid en granskning. Dessa två begrepp ligger till grund för flertalet av de andra uppkomna fördelarna. Det är dock en individuell bedömning som sker på respektive företag och vår huvudpoäng är att det är viktigt att se helheten av fördelarna och hur de hänger samman.

9.4 Granskningens nackdelar

Vi kommer även här först fastställa de identifierade nackdelarna av en granskning i en tabell för att sedan utföra analysen utifrån denna. Vi vill här poängtera att de uppkomna nackdelarna som vi kommer att presentera ses ur de granskade företagens perspektiv. Nedan presenteras tabell 4 som beskriver den frivilliga granskningens nackdelar:

Tabell 4: Granskningens nackdelar

NACKDELAR	Debatten	Granskarna	Företagen
Brist på klara regler	X	X	X
Svårt att se interna mervärden	X	X	X
Rädsla för kontroll	X	X	X
Kostnaden av processen		X	X
Tidskrävande process		X	X
Bristande kunskap inom området	X		X

(Källa: Egen konstruktion)

Som tabellen enligt ovan visar har granskarna och företagen nästan identiskt identifierade nackdelar som kan förekomma vid en granskning. Det är dock några av dem som inte nämnts i debatten kring granskning. Nedan kommer vi att behandla varje nackdel i ett separat avsnitt på samma vis som föregående analys.

- **Brist på klara regler**

Det finns som vi tidigare konstaterat inga klara regler att följa vid en granskning. Detta är ett problem som såväl debatten, granskarna och företagen har nämnt som en nackdel. Då det inte finns klara regler så skapas en osäkerhet hos flertalet eftersom de inte har någon chans att kontrollera det som skrivits eller sagts mot tidigare utförda kontroller. Bristen på klara regler är en stor anledning till att det inte förekommer granskning i någon större omfattning. Då det inte finns regler att följa så krävs det ett större förtroende till den som utför granskningen eftersom dess omdöme har mer inflytande. Vår undersökning visar dock att granskarna använder sig av välgjorda egna regler som överensstämmer med de rekommendationer och riktlinjer som finns inom området. Detta är dock inte tillräckligt i ett längre perspektiv. Undersökningen påvisar, i enlighet med FEE, att

de bristfälliga reglerna kan leda till missförstånd kring granskningens innehåll samt utformning.

- **Svårt att se interna mervärden**

De interna mervärdena framkommer oftast under granskningens gång och är svårdefinierbara innan de verkligen uppstår. Det är därför svårt att se vilka de är innan företaget själv varit med vid en granskning. Om företagen inte kan se de interna mervärdena som förekommer är det svårt att se granskningens totala värde. Larsson (1995) har diskuterat de olika mervärdenas stora betydelse för granskningen och vår undersökning tyder på samma sak. De interna mervärdena är en stor del av granskningen och om de inte går att förmedla på ett tydligt sätt så förloras en stor del av granskningens värde. Det gäller att kunna förmedla granskningens interna mervärden innan granskningsprocessen startar. Detta är dock väldigt svårt eftersom en sorts granskning kanske kan ge ett företag massor av interna mervärden men ett annat inga alls.

- **Rädsla för kontroll**

Vid en granskning krävs det att flertalet kontroller görs. Företagen vill inte släppa in någon obehörig i verksamheten i onödan. Det förekommer på så vis en rädsla hos vissa företag när en kontroll ska göras och på så vis blir de negativt inställda till en granskning. Vågar verkligen alla företag göra en granskning? Har de något att dölja? Det blir på något vis en ond cirkel eftersom företaget inte vågar be om hjälp och samtidigt har de för lite kunskap själva för att kunna veta var de ska göra förbättringar.

- **Kostnaden av processen / Tidskrävande process**

Två aspekter som troligtvis är utslagsgivande hos de mindre företagen samt vid mer utförliga granskningar är att granskningsprocessen medför en kostnad samt är tidskrävande. De flesta företagen har en viss budget att röra sig med under året. Om ett företag ska satsa på granskning inom ett område, så krävs det givetvis att det finns pengar och viss tid som kan avsättas för granskning. Vi vill dock poängtera att den formen av granskning som vi har undersökt är rätt omfattande, vilket gör att dessa faktorer spelar större roll och har poängterats vid flertalet gånger under våra intervjuer. Vid andra former av granskning är det kanske inte samma problem. Om det inte finns pengar att tillgå till en granskning så krävs det en bortprioritering av något annat område vilket kan vara känsligt. Kostnad och tid är ingen anledning som behandlats i debatten, utan det är endast företagen och granskarna som poängterat dessa bitar. Vi vill dock slutligen påpeka att andra sorters granskning inte behöver kosta lika mycket och ta lika mycket tid, utan det

kan förekomma som ett bra komplement till den ordinarie revisionen. Det hela är helt enkelt en prioriteringsfråga vad företaget anser vara mest väsentligt betydelsefullt och lönsamt för företaget att satsa sitt kapital kring. Vår undersökning påvisar att kostnaden och tiden av att utföra en granskning i samband med att företagen inte kan se de interna fördelar som framkommer vid en granskning leder till att företag ställer sig frågande kring granskningens värde.

- **Bristande kunskap inom området**

Det finns alldeles för lite kunskap inom området såväl hos företaget som hos deras olika intressenter kring vad en granskning egentligen innebär. Är det verkligen så att alla vet att det inte sker en granskning av allt som företagen ger ut? Denna okunskap medför att granskarens kompetens och kunskap inom området ifrågasätts. Då det inte finns några klara regler att följa så är det svårt för en granskare att bevisa sina argument. Eftersom det inte finns mer klara regler så kan formen av kontroll kännas en aningens bristfällig. Vår undersökning poängterar, i enlighet med undersökningen som gjorts av GEMI, att det förekommer problem kring de bristfälliga reglerna. Men vi hävdar dock fortfarande att trovärdigheten av innehållet i redovisningen ökar vid en granskning.

De nackdelar som vi här presenterat är i stort sett identiska mellan granskarna och företagen. Då det gäller debatten så har de mest diskuterat de bristande reglerna samt den bristande kunskapen som finns inom området. Det är viktigt att se helheten i en granskning och vad det kan ge för mervärde för det specifika företaget. Undersökningen påvisar att de flesta nackdelarna har uppkommit på samma vis som fördelarna, genom två grundbegrepp i botten. Grundbegreppen kring nackdelarna är bristen på klara regler inom området samt att de interna mervärdena är svåra att identifiera. Det är viktigt att se helheten med granskningen samt att se hur de uppkomna för och nackdelarna hänger samman.

10 Slutsatser

I detta kapitel kommer vi att sammanställa analysen i föregående kapitel för att kunna skapa en helhetsbild av vad vår undersökning resulterat i för slutsatser. Slutligen kommer vi att redogöra för våra tankar kring framtiden inom området samt ge förslag till fortsatta studier inom området.

10.1 Undersökningens resultat

De olika sidorna av en granskning som debatten har framställt visade sig till största del stämma in på hur företagen och granskarna upplevde situationen. Det är en bra enighet hos de olika granskningsprocesserna med tanke på att de inte finns några regler att följa. Detta tyder dock på att de rekommendationer och riktlinjer som finns inom området faktiskt används. Granskningsprocessen genomförs till största del på ett likvärdigt sätt av de olika granskarna och detta trots att deras granskningsberättelser ser olika ut. Vi anser oss kunna jämföra granskarnas tillvägagångssätt och tror inte att det har någon betydelse för resultatet på granskningen vem som utfört den eftersom de olika granskarna har behandlat i stort sett samma innehåll.

Granskningsberättelsen är en form av bevis som företagen har för att visa att en utomstående granskning har skett. Vad som står i granskningsberättelsen är inte det som är mest betydelsefullt för företagen utan det är själva intygandet i sig. Det som står i granskningsberättelsen speglar till viss del granskningsprocessen, men så behöver inte vara fallet. Då det gäller LRQA så är deras granskningsprocess lika utförlig som revisionsbyråernas, men däremot deras verifikationsutlåtande inte alls lika informativt. Det är med andra ord inte granskningsberättelsen som avgör granskningens kvalitet.

Vår undersökning visar att trovärdigheten och tillförlitligheten i materialet ökar när en frivillig granskning görs. Det blir även en ökad säkerhet kring företagets risker och sannolikheten för att hitta fel blir större. Det blir på så vis mer sannolikt att företagen kan fatta mer korrekta beslut än om redovisningen inte granskats. Granskarnas erfarenhet och rutin är ett viktigt inslag då de utför sina förbättringsförslag till företagen. Interna mervärden är en faktor som är svårdefinierbar men betydelsefull

vid granskning. Det finns en klar svårighet att definiera interna mervärden innan en utförd granskning har skett. Till de interna värdena hör såväl kunskapen som uppkommer under granskningens gång som vetskapen om att intressenterna inte ifrågasätter ens material. De interna mervärdena är väldigt olika från företag till företag och det är en av anledningarna till att de är svårdefinierbara. En sorts granskning kan kanske ge ett företag massor av interna mervärden men ett annat inga alls. En av anledningarna till att det inte utförs fler frivilliga granskningar är enligt vår undersökning att processen är kostsam och tidskrävande. Det är svårt att definiera de fördelar som en frivillig granskning medför innan den faktiskt är utförd samt att de bristfälliga reglerna inom området skapar en ovisshet.

Det finns inga fördelar eller nackdelar som är mer betydelsefulla än andra i ett större perspektiv. Vår undersökning tyder dock på att de flesta fördelarna på något vis hänger ihop kring begreppen trovärdighet och tillförlitlighet och internt mervärde. Dessa begrepp är delaktiga i att flertalet andra fördelar har uppkommit. På samma vis är begreppen bristfälliga regler samt svårigheten att identifiera interna mervärden medverkande på något vis kring nackdelarna. Det är viktigt att se helheten av en granskning och förstå hur dess fördelar och nackdelar hänger samman. Det är så att de flesta för och nackdelar bottenar i varandra på ett eller annat vis.

Vi anser slutligen att en frivillig granskning är ett bra komplement till den traditionella revisionen, men är fast beslutsamma om att det krävs hårdare regler för att det ska få någon genomslagskraft i ett större perspektiv.

10.2 Våra framtidstankar

Vi tror att det kommer att krävas fasta regler för hur en granskning ska utföras för att den ska få någon genomslagskraft i ett längre perspektiv. Det räcker inte med de rekommendationer och riktlinjer som finns i dagsläget för att området ska tas på allvar utan det behövs mer klara regler att tillgå. En annan viktig aspekt inför framtiden är att få med de större företagen att inse vad en granskning innebär för fördelar. Om de ledande företagen i Sverige startar med en granskning tror vi att detta kan leda till en kedjereaktion och få med flertalet mindre företag. I dagsläget är det inte många företag som låter sina frivilliga redovisningar granskas vilket till stor del beror på att de inte vågar gå emot den allmänna trenden.

Gällande granskning av de separata miljöredovisningarna tror vi att området är för snävt för att det ska införas lagstadgade regler. Det är dock inte en omöjlighet att den nuvarande frivilliga miljöredovisningen kommer att bli en del av den vanliga årsredovisningen stället för en fristående rapport. Om så är fallet kommer den att

breddas och innehålla flertalet andra områden såsom social hälsa, etik och personalredovisning. Det kommer då att krävas mer krav på revisorernas kompetens eftersom det då blir lagstadgat med en kontroll. Då tror vi att ett samarbete mellan de olika sorternas granskare kan komma att uppstå. Kanske kan revisionsbyråerna ta hjälp av miljöexperterna vid vissa lägen och vice versa? Vissa delar av redovisningen kan kontrolleras av en miljökonsult och de andra delarna av miljöredovisningen granskas av en revisionsbyrå. En anledning till att det skulle bli på det viset är att granskarna i framtiden fokuserar på att erbjuda granskning inom de olika områden som de är bäst på. Det blir på så vis inte samma konkurrens om kunderna mellan de olika grupperna som förekommer i dagsläget.

Företagens intressenter kommer i framtiden ställa allt högre krav på den information som företaget producerar inte innehåller några former av felaktigheter eller överdrifter. Företagen kommer att efterfråga allt fler olika granskningstjänster för att kunna leva upp till intressenternas krav. Granskningstjänsterna kommer att efterfrågas mer i framtiden eftersom företagsledningen behöver vara säkra på att den information som ligger till grund för deras beslut är korrekt. Beslutsfattandet kommer att gå allt fortare i framtiden, därför behöver företagen säkerställa pålitligheten i informationen, vilket görs genom olika sorters granskning. Detta är som sagt enbart spekulationer och det enda som vi med säkerhet kan påstå är att framtiden inom området är oviss.

10.3 Förslag till fortsatta studier

Under uppsatsens gång har vi varit inne på många andra intressanta frågeställningar än den vi slutligen valde. Därför vill vi med förslagen nedan kunna väcka ett intresse hos andra skribenter som går i tankarna att skriva uppsats inom ett liknande område:

- En internationell studie där det görs en jämförelse mellan olika länders framväxt av granskning i stort samt varför det anses mer viktigt i andra länder. Kan även vara intressant att se ifall det ställs hårdare krav från myndigheter i andra länder.
- En undersökning kring varför det inte är mer vanligt förekommande med en granskning av de separata miljöredovisningarna. Här skulle kunnas göra en enkätundersökning till dem företag som inte har granskning och fråga varför så är fallet.
- Gör en kartläggning av de olika assurencetjänster som finns och även kontrollera i vilken utsträckning de faktiskt förekommer. Vilka granskare är det som utför dessa tjänster samt i vilken omfattning förekommer dem?

Källförteckning

Publicerade källor

Andersen, Ib (1998) *Den uppenbara verkligheten – Val av samhällsvetenskaplig metod*. Studentlitteratur.

Anon (Anonymous), "There's no rush to verify corporate EHS reports" (1996) *Environmental Management Today*. Vol 7, April 1996.

Beets, S. Douglas (1999) "Corporate environmental reports: the need for standards and environmental assurance services". *Accounting Horizons*, Juni 1999, s. 1-19.

Bergström, Sören, Catasús, Bino & Ljungdahl, Fredrik (1998) *Miljöredovisning*. Liber Ekonomi.

Elliot, Robert & Pallais Don M (1997a) "To market to market we go". *Journal of Accountancy*, September 1997.

Elliot, Robert (1997b) "Assurance Services Opportunities: Implications for Academia". *Accounting Horizons*, September 1997.

Elliot, Robert (1998) "Assurance Services and the Audit Heritage". *The CPA Journal*, Juni 1998.

EMAS, Eco Management and Audit Scheme, (2001) "Riktlinjer för genomförandet av Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 761/2001 om frivilligt deltagande för organisationer i gemenskapens miljölednings- och miljörevisionsordning". *Europeiska gemenskapens officiella tidning*.

Eriksson, Lars & Wiedersheim-Paul, Finn (1999) *Att utreda, forska och rapportera*. Liber Ekonomi.

FEE Discussion Paper (1999) "Providing Assurance on Environmental Reports". Oktober 1999.

FEE Discussion Paper (2002) "*Providing Assurance on Sustainability Reports*". April 2002.

Finansinspektionens rapport (2001:3) "*Aktiemarknad för alla – nya krav i ny miljö*"

Flening, Birgit (1997) "Revisorn och den utökade förvaltningsberättelsen". *Balans* nr 12, s. 18-25.

Föreningen Auktoriserade Revisorer, FARs Revisionsbok 2000, FAR Förlag AB.

Gay, Grant, Shelluckt, Peter, & Barnes, Anette (1998) "Perceptions of messages conveyed by review and audit reports". *Accounting, Auditing & Auditability Journal*, November 1998.

Giertz Karl-G och Larsson Lars-Olle (1997) "Miljöredovisning kräver utvidgad revisorskompetens". *Balans* nr 8-9, s. 30-32.

GRI, Global Reporting Initiative (2002) "*Sustainability Reporting Guidelines*". April 2002.

IFAC, International Federation of Accountants Committee (1999) "*International Standard on Auditing nr. 100*".

KPMG, "*International Survey of Corporate Sustainability Reporting 2002*". Juni 2002.

Larsson, Lars-Olle (2001) "Revisorns roll i företagets redovisning av socialt ansvarstagande". *Balans* nr 12, s. 12-16.

Larsson, Lars-Olle (1999) *Miljöinformation och miljöredovisning*. KPMG.

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

Larsson, Lars-Olle (1995) *Miljöledning Miljörevision Miljöredovisning*. Ekerlids Förlag.

Line, Mark, Hawley, Mark & Krut, Riva (2002) "The Development of Global Environmental and Social Reporting". *Corporate Environmental Strategy*, Vol 9 No 1, s. 69-78.

Ljungdahl, Fredrik (1999) *Utveckling av miljöredovisning i svenska börsbolag – praxis, begrepp, orsaker*. Wallin & Dalholm Boktryck AB.

Ljungdahl, Fredrik (1996) ”Svårigheter med att miljöredovisa i finansiella termer”. *Balans* nr 10, s. 22-27.

Lundahl, Ulf & Skärvad, Per-Hugo (1999) *Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer*. Studentlitteratur.

The Institute of Chambered Accounts from England and Wales (1999) “*Investing in an audit*”.

Wallage, Philip (2000) “Assurance on sustainability reporting: An auditor’s view”. *Auditing 2000*. Vol 19, 2000, s. 53-65.

Westermarck, Christer (1999) *Miljöredovisning – kommunikation av etik, vision och ekonomi*. Tholin & Larssons förlag.

Uppsatser

Borgström, Marianne, Csobod, Marianna och C Sylvén, Eva (2000) ”*Revisorns utökade granskningsområde – miljöinformation enligt ÅRL 6 kap 1§ 3 st*”. Institutionen för Ekonomi. Högskolan i Kristianstad.

Eriksson, Mats, Johansson, Mary, Karlsson, Caroline och Sandberg, Gustaf (2002) ”*Delårsrapporter – Hur viktig är granskning för trovärdigheten?*”. Ekonomihögskolan vid Lunds Universitet.

Samevik, Magnus & Troedsson, Martin (2000) ”*Gröna revisionsbyråer – en kartläggning av svenska revisionsbyråers miljöjänster*”. Institutionen för Ekonomi, Högskolan i Kristianstad.

Muntliga källor

Bäckström, Åse och Zetterberg, Jenny, Manager samt konsult Sustainability Management Services, Deloitte & Touche. Telefonintervju den 16 maj 2002.

Dahlström, Henrik, Manager KPMG Miljö och Etikrevision, KPMG. Personlig intervju den 15 maj 2002.

Friberg, Magnus, Teknisk koordinator samt miljöansvarig, Lloyds Register Quality Assurance. Personlig intervju den 2 maj 2002.

Löwhagen-Lundberg, Lotta, Informationsansvarig, Cerealia. Telefonintervju den 6 maj 2002.

Morin, Roine, Environmental Manager, SCA. Telefonintervju med 6 maj 2002.

Osmark, Olov, Miljöchef, Swedish Meats. Telefonintervju den 8 maj 2002.

Persson, Håkan, Manager Environment, Health and Safety, SKF. Telefonintervju den 13 maj 2002.

Pettersson, Reidar, Miljökoordinator Sverige, SAS. Telefonintervju med 13 maj 2002.

Elektroniska källor

Aicpa hemsida, A: www.aicpa.org/info/index.htm, 20 juli 2002.

B: www.aicpa.org/assurance/about/academia.htm, 20 juli 2002.

Cerealias hemsida, www.cerealia.se, 25 maj 2002.

Deloitte & Touche hemsida, www.deloitte.se, 20 maj 2002

ICCs hemsida, www.icc.se/policy/miljo/charter/charter3.htm, 22 augusti 2002.

IFACs hemsida, www.ifac.org/about, 22 augusti 2002.

KPMG hemsida, www.kpmg.se, 20 maj 2002.

SAS hemsida, www.sas.se, 25 maj 2002.

SCAs hemsida, www.sca.com, 25 maj 2002.

SKFs hemsida, www.skf.se, 25 maj 2002.

Swedish Meats hemsida, www.swedishmeats.com, 25 maj 2002.

Miljörevisorer i Sveriges hemsida, www.mis.a.se, 27 maj 2002.

Lloyds Register Quality Assurance hemsida, www.lrqa.lloydsregister.se, 20 maj 2002.

Bilaga 1 Intervjufrågor till granskarna

Vi är två studenter från Lund som skriver magisteruppsats i företagsekonomi. Vi har inriktat oss på miljöredovisning och granskningen av de separata miljöredovisningarna hos svenska bolag. Då det sker granskning av både revisorer och miljöexperter har vi för avsikt att ta reda på om det är någon skillnad vid utförandet av granskningsutlåtandet samt varför vissa företag låter sin separata miljöredovisning granskas.

- 1) Hur går ni tillväga vid er granskning av miljöredovisningen?
- 2) Vad anser ni är väsentligast att kontrollera?
- 3) Har ni några riktlinjer för hur granskningsutlåtandet ska skrivas?
- 4) På vilket sätt tror ni att det påverkar företagen att ha sådan granskning?
- 5) Tycker ni att det finns tillräckligt med riktlinjer att följa inom området?
- 6) Anser ni att trovärdigheten i miljöredovisningen ändras pga granskningen?
- 7) Varför tycker ni att företag i allmänhet ska granska sin miljöredovisning?
- 8) Varför tror ni att det är så få företag som låter miljöredovisningen granskas?

Tack för er medverkan!

Vänliga hälsningar/Andreas & Tove

Bilaga 2 Intervjufrågor till företagen

Vi är två studenter ifrån Lund som ska skriva en magisteruppsats i företagsekonomi med redovisningsinriktning. Vi har valt att skriva om miljöredovisning och därför har vi kontaktat er för följande frågor angående er separata miljöredovisning. Vi vill undersöka varför vissa företag låter sin miljöredovisning granskas av en extern oberoende part.

- 1) Vad var det som gjorde att ni började med granskning av er miljöredovisning?
- 2) Varför har ni granskning idag?
- 3) På vilket sätt påverkar det företaget att ha granskning?
- 4) Tycker ni att det finns tillräckligt med riktlinjer för granskning i dagsläget?
- 5) Anser ni att trovärdigheten i miljöredovisningen ändras vid en granskning?
- 6) Varför tycker ni att företag i allmänhet ska granska sin miljöredovisning?
- 7) Varför tror ni att det är så få företag som låter den granskas?
- 8) Vad har ni för erfarenheter av granskningen? Är det något som ni tycker granskaren skulle ha gjort annorlunda?

Tack för er medverkan!

Vänliga hälsningar/ Andreas & Tove

Bilaga 3

Deloitte & Touche

Bilaga 4

KPMG

Bilaga 5

LRQA