



# **Revisorn i rollen som granskare**

av miljö- och hållbarhetsredovisningar

Institutionen för Ekonomi

Kandidatuppsats FEC 630, Ht 2004

Frida Emanuelsson

Jenny Åberg

Handledare: Christer Nilsson, Ek.lic.

## **Förord**

Vi vill börja med att rikta ett stort tack till de respondenter som ställt upp från revisionsbyråerna, dels för deras medverkan och dels för deras positiva inställning.

Dessutom vill vi tacka vår handledare, Christer Nilsson, som har hjälpt oss under denna tiden.

Slutligen vill vi tacka våra familjer för korrekturläsning och den uppmuntran de gett oss under vårt uppsatsarbete. Ett särskilt tack vill vi rikta till Peter Säaw för alla de råd och den vägledning han har gett oss under arbetets gång.

Kristianstad 2005-01-11

Frida Emanuelsson

Jenny Åberg

## **Abstract**

To be able to create credibility through an independent part, it is necessary for this part to possess certain qualities that makes it possible for interested parties to rely on what this part express. It is required that this part possess knowledge in both expertise within the area and capacity to create faith. Certain keywords have to be fulfilled within all auditing; independence, impartiality, integrity, confidence and perspicacity.

This essay's purpose is to investigate and describe what kind of competence auditors believe is required and if there is any advantage on the part of an auditor to an audit of environmental and sustainability reports. Our survey is based on both telephone interviews and e-mail questionnaires. Our theory is based on existing theories; the Agency Theory, the Stakeholder Theory and the assumption of Decision Usefulness.

We were able to establish with our survey as a base, that as long as it does not exist a statutory requirement of which the voluntary reports must be audited by an independent part, there can not be a clear definition of which competence the individual auditor must possess. Furthermore we could also establish that an auditor's advantages are many concerning this type of auditing, however the primary advantage is that the auditor is seen as an impartial part who infuse credibility into the reports.

## **Sammanfattning**

Vilken kompetens anser revisorer att de behöver för att granska miljö- och hållbarhetsredovisningar? Anser revisorer att det finns några fördelar med att låta en oberoende part granska dessa redovisningar och anser de att de själva har några fördelar vid denna typ av revision? Detta var frågor vi ställde oss innan vi började med uppsatsen och som har varit vårt syfte att utreda och beskriva.

Efter ett antal år präglad av revisions-skandaler och börsras, såsom Enron och Worldcom, vill företagen visa att de tillämpar ansvarsfullt företagande. Detta har lett till att företagen allt mer börjar rikta sin redovisning mot intressenterna, vilket gjort att miljö- och hållbarhetsredovisning kraftigt ökat. Dock finns en risk att företagen bara presenterar den positiva sidan och att rapporten då ses som en reklamtrycksak istället för en redovisning som kan användas till exempel vid beslutsfattande för intressenterna. En tredje parts verifikation kan ge en rapport en oberoende stämpel av godkännande och försäkra läsaren om validiteten av informationen. Idag saknas dock lagstiftning om oberoende granskning samt klara riktlinjer som skapar enhetlighet inom miljö- och hållbarhetsredovisningar, vilket krävs för att kunna öka trovärdigheten.

Vi valde att genomföra vår undersökning utifrån en egenformulerad teori, vilken bygger på befintliga teorier såsom agentteorin, intressentmodellen samt inslag av beslutsanvändbarhetssynsättet. Vår undersökning är en kombination av deduktion och induktion samt är av kvalitativ och deskriptiv form. Målpopulationen bestod av de fem största revisionsbyråerna i Sverige, där tre av dessa hade möjlighet att delta.

Slutsatsen vi kan dra är att så länge det inte finns ett lagstadgat krav på att de frivilliga redovisningarna granskas av en oberoende part går det inte att definiera vilken kompetens som krävs för den enskilda revisorn. Det krävs ingen ekonomisk bakgrund utan byråerna knyter ett brett spektra av kompetens till sig i form av specialister som jobbar i team. Det framkom även att fördelarna för revisorerna var många, där de främsta var att revisorn ses som en oberoende part som inger trovärdighet i redovisningen samt är kunnig i revisionsmetodik. De stora revisionsbyråerna är dessutom globala med en närvaro i många länder. Vi har även dragit slutsatsen att de mindre revisionsbyråerna sannolikt inte har den kompetens tillgänglig som behövs, då detta kräver specialister.

# Innehållsförteckning

<b>1. INLEDNING .....</b>	<b>7</b>
1.1 BAKGRUND .....	7
1.2 PROBLEMATISERING .....	10
1.3 SYFTE .....	12
1.4 AVGRÄNSNINGAR .....	13
1.5 FORTSATT DISPOSITION .....	13
1.6 KAPITELSAMMANFATTNING .....	14
<b>2. METOD .....</b>	<b>15</b>
2.1 FORSKNINGSAKSATS .....	15
2.2 UPPSATSMETOD .....	16
2.3 KÄLLKRITIK .....	17
2.4 KAPITELSAMMANFATTNING .....	17
<b>3. TEORI .....</b>	<b>18</b>
3.1 BEFINTLIGA TEORIER .....	18
3.2 AGENT- OCH INTRESSENTTEORIN .....	19
3.3 KAPITELSAMMANFATTNING .....	23
<b>4. EMPIRISK METOD .....</b>	<b>24</b>
4.1 DATAINSAMLING .....	24
4.2 POPULATIONSURVAL .....	26
4.3 OPERATIONALISERING .....	26
4.4 MÄTPROBLEM .....	30
4.5 KAPITELSAMMANFATTNING .....	31
<b>5. EMPIRISK UNDERSÖKNING .....</b>	<b>32</b>
5.1 TELEFONINTERVJU MED LARS-OLLE LARSSON, KPMG .....	32
5.2 E-POSTINTERVJU MED FREDRIK LJUNGDAHL, KPMG .....	33
5.3 E-POSTINTERVJU MED BIRGIT FLEMING, ERNST & YOUNG .....	35
5.4 TELEFONINTERVJU MED MARIA FLOCK ÅHLANDER, ÖHRLINGS PRICEWATERHOUSECOOPERS .....	36
5.5 TELEFONINTERVJU MED HENRIK DAHLSTRÖM, KPMG .....	38
5.6 EMPIRISKA RESULTAT .....	40
5.7 KAPITELSAMMANFATTNING .....	43

<b>6. ANALYS</b> .....	<b>44</b>
6.1 ANALYS AV VILKEN KOMPETENS SOM REVISORN ANSER KRÄVS FÖR ATT GRANSKA MILJÖ- OCH HÅLLBARHETSREDOVISNINGAR .....	44
6.2 ANALYS AV OM REVISORN ANSER ATT DET UPPKOMMER NÅGRA FÖRDELAR VID REVIDERING AV MILJÖ- OCH HÅLLBARHETSREDOVISNINGAR .....	46
6.3 ANALYS AV OM REVISORN ANSER ATT DE HAR NÅGRA FÖRDELAR VID REVISION AV MILJÖ- OCH HÅLLBARHETSREDOVISNINGAR .....	47
6.4 ANALYS AV REVISORERS INSTÄLLNING TILL LAGSTIFTNING .....	49
6.5 KAPITELSAMMANFATTNING .....	50
<b>7. SLUTSATS</b> .....	<b>51</b>
7.1 SLUTSATS OCH EGNA REFLEKTIONER .....	51
7.2 FÖRSLAG PÅ FORTSATT FORSKNING .....	53
<b>KÄLLFÖRTECKNING</b> .....	<b>54</b>
BILAGA 1 - INTERVJUFRÅGOR .....	57

# 1. Inledning

---

*I detta kapitel kommer vi att redogöra för bakgrunden till miljö- och hållbarhetsredovisning samt ta upp en problemdiskussion kring revidering av denna typ av redovisning. Därefter följer uppsatsens syfte och avgränsningar. Slutligen avslutas kapitlet med uppsatsens disposition.*

---

## 1.1 Bakgrund

*”The uninspected inevitably deteriorates” Dwight D. Eisenhower <sup>1</sup>*

Intresset för miljöfrågor har sedan 60-talet ständigt ökat, både i Sverige och internationellt. Det är framför allt genom massmedia som en ökad miljömedvetenhet vuxit hos allmänheten. (Larsson, 1999). Den första separata miljöredovisningen gavs ut för mer än 15 år sedan. Till en början var det endast de företag som medförde en stor miljöpåverkan, som gav ut denna rapport. Detta har under senare år förändrats till att även gälla företag där miljöpåverkan är mindre synlig och känslig för social påtryckning. (KPMG, 1999). Enligt Ljungdahl (1999) har denna typ av redovisning ökat kraftigt under 1990-talet och miljöarbetet är för företag idag i stor utsträckning marknadsdrivet.

Utvecklingen har inte bara gjort företagen medvetna om miljöarbetet, utan även dess intressenter har börjat intressera sig för dessa aspekter. Det är inte bara positiva siffror som är viktiga för företag att avslöja, utan även andra faktorer. Framst finansiella intressenter (till exempel aktieägare och långivare) har insett att ett företags agerande inom miljöområdet, också får en ekonomisk synvinkel. (Larsson, 1999). Larsson (1997) menar att miljöfaktorerna blir allt viktigare för marknadens uppfattning i samband med aktievärdering, kreditbedömning och andra ekonomiska beslut.

Det finns två utgångspunkter när det gäller ett företags miljöinformation. Det ena är ett smalt perspektiv och syftar främst till att identifiera och rapportera direkta finansiella risker med miljöanknytning till de finansiella intressenterna. Detta synsätt har sin

---

<sup>1</sup>”Det som inte kontrolleras kommer ofrånkomligen att försämrats” (Larsson, 1995, sid 87)

utgångspunkt i klassisk redovisningsteori och granskas på samma sätt som den finansiella redovisningen. (Larsson, 1999). Det är detta synsätt som idag är reglerat i lag. I årsredovisningslagens, ÅRL, 6 kapitel 1 § 3 stycket står ”*utöver sådan information om verksamhetens miljöpåverkan som skall lämnas enligt första och andra stycket skall företag som bedriver verksamhet som är tillstånds- eller anmälningspliktiga enligt miljöbalken lämna upplysningar i övrigt om verksamhetens påverkan på den yttre miljön*”. Denna information ska lämnas i den finansiella redovisningens förvaltningsberättelse.

Det andra synsättet är ett bredare perspektiv som syftar till att redovisa en verksamhets miljömedvetenhet och miljömässiga uthållighet både för idag och för framtiden (Larsson, 1999). Det är detta bredare perspektiv som ofta leder fram till redovisningar som är frikopplade från den traditionella finansiella redovisningen.

En vidareutveckling av miljöredovisning är hållbarhetsredovisning som bygger på begreppet ”hållbar utveckling”. Begreppet myntades redan 1987 genom FN-rapporten ”Vår gemensamma framtid”, även kallad Brundtlandrapporten. I den rapporten står följande: *“Humanity has the ability to make development sustainable – to ensure that it meets the needs of the present without compromising the ability of future generations to meet their own needs”*. (Bergström, Catasús, Ljungdahl, 2002). I Nationalencyklopedin Supplement (2000) har detta tolkats och översatts som: *“En utveckling som tillfredsställer dagens behov utan att äventyra kommande generationers möjligheter att tillfredsställa sina behov”*.

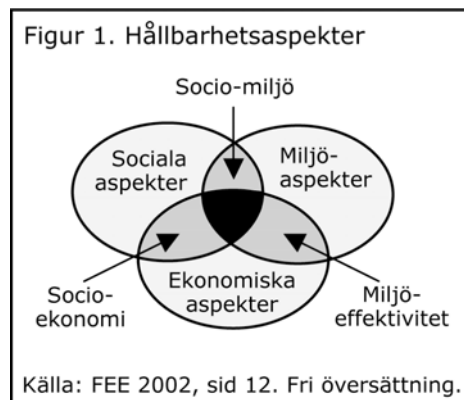
Synonymt med hållbar utveckling används även bärkraftig utveckling (Ibid). Begreppet hållbar utveckling har blivit allmänt accepterat och används världen över. Allmänt uttryckt betyder begreppet hållbar att något är varaktigt, permanent och att det inte tar slut (Ord, 1992). Hållbarhetsredovisningen omfattar ett företags miljörelaterade, etiska och sociala förhållanden samt den ekonomiska utvecklingen som är knuten till dessa förhållanden (FAR (1), 2004).

GRI (2004) menar att hållbarhetsredovisningar är en process, inte bara för att offentliggöra en organisations ekonomiska aspekter, utan även för att rapportera om framsteg inom miljöskydd och socialt välbefinnande. Det är av stor vikt att redovisningen blir systematisk och till sin karaktär både intern och extern. Den ska bidra till förstå-



else om ett företag utvecklar sin förmåga och medvetet bidrar till en hållbar utveckling. I begreppet finns en tanke om miljörättvisa mellan generationer, socialt hänsynstagande och en aktiv strävan mot ekonomisk utjämning mellan och inom generationer. (Bergström et al, 2002).

Enligt Larsson (1999) omfattas miljöaspekter av den påverkan som sker genom produktionsprocessen (till exempel påverkan på människors hälsa och på luften). De sociala aspekterna berör områdena etik och moral (till exempel minoritetsfrågor och barnarbetsfrågor), medan de ekonomiska aspekterna berör, förutom finansiell prestanda, till exempel aktiviteter för att skapa efterfrågan på varor och tjänster samt anställdas löner. (Se figur 1).



Efter ett antal år präglad av revisionsskandaler och börsras, såsom Enron och Worldcom, vill företagen visa att de tillämpar ansvarsfullt företagande och god ägareetik. Detta för att övertyga aktieägarna att majoritetsägarna tar sitt ansvar och att inga ekonomiska oegentligheter ligger gömda i bolagets enheter och dotterbolag. (Leijonhuvud, 2003). Hållbarhetsredovisningar ses också som ett sätt att differentiera ett företag på till exempel kapitalmarknaden. FEE (2002) nämner att bland annat Dow Jones har ett hållbarhetsindex vid aktievärdering.

Larsson (1997) menar att hållbarhetsredovisningen får samma syfte som den traditionella redovisningen; att ge läsaren en sammanhållen bild av bakgrund, utveckling, samband, åtgärder och resultat. Det vanligaste syftet till varför företag ger ut hållbarhetsredovisningar är för att intressenter ska kunna fatta beslut utifrån denna information. För tillfället finns ingen definierad målgrupp för hållbarhetsredovisningar, utan det finns flera intressenter med olika intressen. (FEE, 2002). Omfattningen av ett företags miljö- och hållbarhetsredovisning är framförallt relaterat till dess storlek och bransch, men även andra faktorer spelar roll, som exempelvis ålder och nationalitet (Ljungdahl, 1999).

Den mesta rapporteringen av icke-finansiell redovisning sker i Nordamerika och Västeuropa. Totalt producerades 1.500 icke-finansiella rapporter världen över under 2003. Nästan 40 % av dessa inkluderade en extern försäkran. Detta kan jämföras med 17 % tio år tidigare. De flesta var miljöredovisningar (över 40 % 2003), men cirka 30 % var hållbarhetsredovisningar vilken tyder på att dessa blir allt vanligare. Europa producerade mer än hälften av alla rapporterna, varav en fjärdedel kom från Skandinavien. Nästan två tredjedelar av Europas rapporter hade miljöfokus, medan en fjärdedel var hållbarhetsredovisningar. Av de rapporter som producerades i Europa hade nästan hälften en extern verifiering. (ACCA, 2004).

Idag erbjuder samtliga av de stora revisionsbyråerna olika former av miljö- och hållbarhetsrelaterade tjänster, som till exempel granskning och verifiering av separata redovisningar. Miljö- och hållbarhetsredovisning börjar bli en mer accepterad och etablerad företeelse, vilket syns bland annat genom de harmoniserings- och lagstiftningsförsök som sedan ett par år tillbaka pågår runt om i världen. (Ljungdahl, 1999).

## **1.2 Problematisering**

Idag är det bredare perspektivet, som innefattar en separat miljöredovisning eller hållbarhetsredovisning, inte reglerad i lag och därmed inte obligatorisk. På grund av att det är ett frivilligt åtagande för företagen kan det påverka redovisningens trovärdighet (Larsson, 1997). Det finns en risk att företagen bara presenterar den positiva sidan, men det är dock viktigt att även de negativa aspekterna tas fram. Om enbart de positiva aspekterna presenteras kan rapporten komma att ses som en reklamtrycksak istället för en redovisning som kan användas som beslutsunderlag.

Här finns en stor skillnad mot den traditionella finansiella revisionen som är reglerad genom lagar, rekommendationer, praxis och god revisions sed. En extern revisor har till uppgift att med en professionell skeptisk inställning planera, granska, bedöma och uttala sig om årsredovisning, bokföring och förvaltning. Revisionen görs för att intressenterna ska kunna lita på den information som bolaget lämnar om den ekonomiska situationen och förvaltningen av företaget. Revisorn skapar härigenom trovärdighet åt företagets finansiella information. (FAR (2), 2004).

När ett företag har sammanställt den information som de vill ta med i sin miljö- och hållbarhetsredovisning till omvärlden kvarstår frågan om verifikation. Hur kan läsaren vara säker på att den information som är presenterad är riktig? En tredje parts verifikation kan ge en rapport en oberoende stämpel av godkännande och försäkra läsaren om validiteten av informationen, det vill säga skapa trovärdighet för redovisningen. Verifikationen är också ett hjälpmedel att vägleda företaget i deras prestationer avseende miljö- och sociala faktorer. (Line, Hawley, Krut, 2002).

Idag saknas klara riktlinjer som skapar enhetlighet inom miljö- och hållbarhetsredovisningar, vilket krävs för att kunna öka trovärdigheten. Under de senaste åren har ett antal organisationer jobbat internationellt, t ex GRI<sup>2</sup> och FEE<sup>3</sup>, med att försöka skapa harmonisering inom området miljö- och hållbarhetsredovisning. Kriterier som finns i IASCs<sup>4</sup> ramverk för finansiell redovisning, bör även kunna vara tillämpliga på miljö- och hållbarhetsredovisningar. Detta innebär bland annat att informationen ska vara relevant, tillförlitlig, verifierbar och jämförbar (Smith, 2000). Ett enhetligt ramverk är en förutsättning för att dessa kriterier ska kunna uppnås.

Under 2004 presenterade även FAR<sup>5</sup> ett förslag till rekommendation som behandlar oberoende översiktlig granskning av frivillig separat hållbarhetsredovisning. Ett syfte med rekommendationen är att ge uttryck för vad god revisionsredovisning är inom detta område. (FAR (1), 2004).

Majoriteten av de största företagen, som har valt att använda sig av en tredje parts verifikation, har använt sig av stora revisionsbolag. Enligt FEE (2002) kan främst tre grupper av granskare urskiljas; *accountancy*, *social auditors* och *consultancy*. Det är ännu osäkert hur marknaden kommer att utvecklas. Eventuellt vänder trenden från stora revisionsbolag till mindre specialiserade konsultbolag, då marknaden för miljö- och social konsultation växer. En annan möjlighet är att revisorerna fortsätter att bredda sin kompetens för att möta dessa förändringar. (Line et al, 2002).

---

<sup>2</sup> Global Reporting Initiative

<sup>3</sup> Fédération des Experts Comptables Européens

<sup>4</sup> International Accounting Standards Committee

<sup>5</sup> Föreningen för revisionsbyråbranschen

När det gäller den traditionella finansiella revisionen ställs vissa krav på en revisors kompetens. Alla aktiebolag måste ha en auktoriserad eller godkänd revisor. För dessa ställs krav på både teoretisk och praktisk utbildning. Utöver dessa krav krävs även revisorsexamen, som anordnas av revisorsnämnden. (FAR (2), 2004). Vilken kompetens krävs för dem som granskar miljö- och hållbarhetsredovisningar? Anser revisionsbyråerna att det behövs någon kompletterande eller specialknuten kompetens för de revisorer som granskar miljö- och hållbarhetsredovisningar, jämfört med de som granskar den traditionella finansiella redovisningen?

Enligt IMH (2004) omfattar kompetens kunskap, vilja och färdigheter, både i yrkesmässiga, sociala och affärsmässiga frågor men även att klara en given uppgift vid en given tidpunkt med givna resurser. Förmågan kan bero på kunskaper och färdigheter, men också på erfarenheter, attityder och värderingar. Med kompetens menas även en individs potentiella handlingsförmåga i relation till en viss uppgift, situation eller kontext.

Den miljö- och hållbarhetsrevision som sker idag görs av oberoende parter utan särskild auktorisation. Dessa är främst traditionella finansiella revisorer och andra fristående miljökonstuler. Detta leder fram till frågan om vilka fördelar de traditionella finansiella revisorerna har, utöver den kompetens som krävs för samtliga granskare, vid revidering av miljö- och hållbarhetsredovisningar.

### **1.3 Syfte**

Syftet med uppsatsen är att beskriva och utreda vilken kompetens som revisorer anser krävs vid granskning av miljö- och hållbarhetsredovisningar samt om de anser att det uppkommer några fördelar genom att låta dessa redovisningar granskas. Dessutom vill vi se om revisorer anser att de i sin yrkesroll och med sin kompetens har några fördelar vid denna typ av revision. Slutligen vill vi belysa vad lagstiftning (eller frånvaron av) innebär för denna form av revision.

## **1.4 Avgränsningar**

I uppsatsen behandlas enbart en grupp av granskare som arbetar med revision av miljö- och hållbarhetsredovisningar, nämligen revisionsbyråer. Dessutom har vi begränsat vår uppsats till att endast beakta större revisionsbyråer i Sverige. Med större revisionsbyråer anser vi de med över 100 anställda. Detta främst för att vi inte tror att det finns resurser på de mindre revisionsbyråerna när det gäller granskning inom detta område.

## **1.5 Fortsatt disposition**

I *kapitel två* tar vi upp vilken metod och ansats som vi byggt vår uppsats på för att kunna besvara frågeställningen. Därefter kommenteras den litteratur och de källor som legat till grund. Kapitlet avslutas med ett resonemang kring uppsatsens reliabilitet och validitet.

I *tredje kapitlet* kommer vi att förklara vilken teori som vi har utgått från. Först presenteras några befintliga teorier och modeller; agentteorin och intressentmodellen. Dessutom har dessa kompletteras med antaganden om beslutsanvändbarhet. Slutligen presenteras vår egen teori och modell, som bygger på de nämnda befintliga teorierna.

I *kapitel fyra* kommer först en presentation på vårt tillvägagångssätt för att samla in material till undersökningen. Därefter belyser vi våra enkätfrågor med våra bakomliggande tankar.

I *femte kapitlet* presenteras en sammanfattning av den information som kommit fram vid intervjuerna med respondenterna. Kapitlet avslutas med några förtydligande av respondenternas svar i form av diagram.

I *kapitel sex* presenteras ett analysavsnitt som bygger på den empiriska undersökningen. Dessutom förenas väsentliga delar från vår teori med analysen.

I det avslutande *sjunde kapitlet* kommer våra slutsatser och reflektioner kring vårt problemområde att presenteras. Kapitlet avslutas med förslag till fortsatt forskning.

## **1.6 Kapitelsammanfattning**

Idag är inte granskning av miljö- och hållbarhetsredovisningar reglerat i lag och därmed inte obligatorisk. Det finns därför en risk för att företagen endast presenterar den positiva sida, vilket kan påverka redovisningens trovärdighet. Redovisningen kan då lätt komma att ses som en reklamtrycksak. För att öka trovärdigheten är det allt fler företag som låter sina miljö- och hållbarhetsredovisningar granskas. Den miljö- och hållbarhetsrevision som sker idag görs av oberoende parter utan auktorisation. Dessa är främst finansiella revisorer och andra fristående miljökonstuler. Vid finansiell revision ställs vissa krav på en revisors kompetens. Anser revisionsbyråerna att det behövs någon kompletterande eller specialknuten kompetens för de revisorer som granskar miljö- och hållbarhetsredovisningar, jämfört med de som granskar den traditionella finansiella redovisningen?

Syftet med uppsatsen är att beskriva och utreda vilken kompetens som revisorer anser krävs vid granskning av miljö- och hållbarhetsredovisningar samt om de anser att det uppkommer några fördelar genom att låta dessa redovisningar granskas. Dessutom vill vi se om revisorer anser att de i sin yrkesroll och med sin kompetens har några fördelar vid denna typ av revision. Slutligen vill vi belysa vad lagstiftning (eller frånvaron av) innebär för denna form av revision.

## **2. Metod**

---

*I detta kapitel tar vi upp vilken metod och ansats som vi byggt vår uppsats på för att kunna besvara frågeställningen. Därefter kommenteras den litteratur och de källor som legat till grund. Kapitlet avslutas slutligen med ett resonemang kring uppsatsens reliabilitet och validitet.*

---

### **2.1 Forskningsansats**

Det finns en mängd olika forskningsansatser som en forskare kan välja att utgå ifrån och som kommer att spegla vilken metod som forskaren använder samt hur teoriproduktionen sker. En huvudinriktning inom forskning är hermenutik, som är en förståelseinriktad ansats där tolkning utgör den huvudsakliga forskningsmetoden. Inom denna forskningstradition söks inga absoluta sanningar, då den hermeneutiska kunskapsteorin menar att det inte finns några sådana. (Källa: Gunnarsson, 2002). Vårt arbete och våra tankegångar präglas av detta synsätt, och vi kommer därmed inte att kunna dra några slutsatser som är av generell art. Dock har vi inte valt att helt och hållet gå denna väg, då vi inte ansett att det varit lämpligt med en hermeneutisk studie på grund av volymen. Istället kan denna uppsats ses som en förstudie till en undersökning på ett större antal företag.

Teoriproduktionen kan i sin tur bedrivas på i princip två sätt; genom *deduktion* eller *induktion* (Källa: Patel, Davidsson, 1994). Utifrån vårt syfte med uppsatsen har vi valt att utgå från en egenformulerad teori, byggd på befintliga teorier, som visar att det krävs vissa egenskaper hos granskaren för att skapa trovärdighet i miljö- och hållbarhetsredovisningar. Då vår uppsats till stor del bygger på denna teori, men vi inte har några klara hypoteser att testa kommer vår ansats att vara en kombination mellan deduktion och induktion.

Enligt Ib Andersen (1998) är det i praktiken svårt att klart skilja mellan induktiva och deduktiva tillvägagångssätt eftersom dessa är invävdade i varandra och vanligen inträffar samtidigt under hela processen. Det är därför inte ovanligt med en kombination av dessa.

Vår undersökning kommer att vara deskriptiv, eftersom vi främst kommer att utreda och beskriva vilken kompetens och fördelar som revisorn har vid granskning av miljö- och hållbarhetsredovisningar. Vid deskriptiva undersökningar utgår forskaren från en viss mängd kunskap där denne begränsar sig till att undersöka några aspekter, som beskrivs utförligt. Vid dessa undersökningar finns det vanligen ett väl definierat problemområde. (Patel, Davidsson, 1994). Vi anser att detta stämmer bra in på vår undersökning, då vårt mål är att endast undersöka ett fåtal aspekter men istället beskriva dessa utförligt.

## **2.2 Uppsatsmetod**

Det finns två olika former som data kan presenteras på; *kvalitativt* och *kvantitativt*. De båda formerna särskiljs främst utifrån deras struktur, där kvantitativa data utgörs av siffror och kvalitativa data utgörs av ord och bilder. (Christensen, Andersson, Engdahl, Haglund, 2001).

Vår prägling åt det hermeneutiska hållet visar sig även i denna del, då vi valt ett kvalitativt angreppssätt. Utifrån vårt analyserande syfte är vår målsättning att göra en djupgående studie där resultatet ska beskrivas i kvalitativa termer. Vi anser därför att den kvalitativa metoden är lämpligast att utgå ifrån. Den kvalitativa formen utgår från att skapa en helhetsförståelse i det problemkomplex man studerar (Andersen, 1998). Undersökningen går på djupet och syftar till att upptäcka, lyfta fram och belysa samband (Ibid). Även om vi har valt att göra en kvalitativ studie, kommer vi att analysera mot det kvantitativa hållet. Detta är en följd av att vi inte helt och hållet valt att utgå från en hermeneutisk ansats.

För att kunna analysera har vi valt att bygga upp en egen teori och modell som ligger till grund för våra antaganden. Vår teori bygger på antaganden i agentteorin, intressentmodellen samt beslutsanvändbarhet. Agentteorin har vi valt för att den fokuserar på att en tredje part måste övervaka ett förhållande mellan två andra parter. Intressentmodellen är viktig, utifrån vår aspekt, då den tar fram att det finns flera intressenter som har intresse i ett företag. Beslutsanvändbarhetssynsättet anser vi vara väsentligt då det fokuserar på att redovisningsinformationen ska vara användbar vid beslut.



Genom vår egen teori vill vi visa att det finns informationsasymmetri mellan företagsledningen och företagets alla intressenter. För att minska detta är det därför viktigt att den information som går mellan dessa parter är granskad av en oberoende part, och därigenom blir användbar som beslutsunderlag. I uppsatsen utreder vi bland annat vilka fördelar som revisorn anser uppkommer genom oberoende granskning samt vilken kompetens som revisorer, som den oberoende parten, anser sig behöva vid revidering av miljö- och hållbarhetsredovisningar för att skapa trovärdighet.

### **2.3 Källkritik**

Miljö- och hållbarhetsredovisning som separat och frivillig rapport är ett relativt nytt område. På grund av detta finns det förhållandevis lite litteratur inom ämnet och det är bara ett fåtal författare som har skrivit och forskat inom ämnet. Detta har gjort att det ofta är samma författare som återkommer och refereras till i denna uppsats.

Däremot är det ett område som flitigt debatteras i tidskrifter. På grund av att artiklar ofta innehåller författarens egna åsikter, då det vanligen är journalister som skriver dessa, har vi fått granska samtliga artiklar kritiskt. De flesta författare som har förekommit i de svenska tidskriftsdebatterna är dock ofta samma personer som har skrivit svenska böcker inom området, och eftersom det vanligen är specialister inom miljö- och hållbarhetsredovisning har vi ansett att merparten av artiklarna är tillförlitliga.

### **2.4 Kapitelsammanfattning**

Vår forskningsansats utgår från hermeneutiskt synsätt samt en kombination av deduktion och induktion, då vi utgår från en egen teori men inte har några klara hypoteser att testa. Undersökningen kommer att vara deskriptiv, eftersom vi avser att begränsa oss till ett fåtal aspekter, som vi kommer att beskriva utförligt. Eftersom vi har ett analyserande syfte, där vi vill göra en djupgående studie, har vi valt att göra en kvalitativ undersökning som analyseras mot det kvantitativa hållet. Uppsatsen bygger på en egen teori, som grundas på agentteorin, intressentmodellen samt antagandet om beslutsanvändbarhet.

## **3. Teori**

---

*I detta avsnitt kommer vi att förklara vilken teori som har legat till grund för denna uppsats. Först presenteras några befintliga teorier och modeller som vi har utgått från, och dessa är agentteorin och intressentmodellen. Dessutom har dessa kompletterats med antaganden om beslutsanvändbarhet. Slutligen presenteras vår egen teori och modell.*

---

### **3.1 Befintliga teorier**

Agentteorin är en central teori inom redovisning som förklarar varför redovisningen ser ut som den gör. Detta beror på att man utgår från två parter, företagsledningen (agenten) och ägaren (principalen), och att det finns informationsasymmetri mellan dessa två. För att kontrollera förhållandet mellan dessa har en tredje part, revisorn, fått en central roll. (Scott, 2003)

Intressentmodellen är en välkänd modell som visar att företag har flera olika mål och självständiga intressen samt påverkas av flera olika intressegrupper. Mellan företaget och dess omgivning finns ett beroendeförhållande och intressentmodellen visar främst hur företaget försöker sträva efter jämvikt gentemot sin omgivning. Detta innebär inte att det alltid råder jämvikt mellan intressenterna, utan vissa är alltid starkare och får ut mer av samarbetet. (Bakka, Fivelsdal, Lindkvist, 1993).

Dessutom grundas vår teori på den beslutsorienterade redovisningsansatsen, som utgår från att sätta användaren i fokus och att huvudsyftet med redovisning är att tillhandahålla information som är till nytta vid ekonomiska beslut. Detta synsätt har kommit att kallas *decision-based framework*. (Ijiri, 1983). I fortsättningen kallar vi, liksom Jönsson (1985), detta synsätt för beslutsanvändbarhet.

Den finansiella redovisningen har byggts upp kring olika ramverk som i större eller mindre utsträckning bygger på antaganden om beslutsanvändbarhet. Exempel på ramverk är FASBs och IASBs, vilka bygger på samma egenskaper. Dessa egenskaper gäller för ekonomisk redovisningsinformation men bör även vara användbara och möjliga att utgå från för en bra miljö- och hållbarhetsredovisning. (Gray et al, 1987).

### **3.2 Agent- och intressentteorin**

Vår egen teori bygger på de delar från de nämnda befintliga teorierna som vi tycker är väsentliga för uppsatsens syfte. Dessutom har vi valt att utgå från det vanliga antagandet om att revisorn finns för att kontrollera ett förhållande mellan två parter samt att skapa trovärdighet i den finansiella redovisningen.

Utgångspunkten för teorin ligger i agentteorin där bland annat kontrollproblem mellan företagets ägare (principal) och av dem utsedd företagsledning (agent) belyses. En principal delegerar ett ansvar till en agent, och lämnar över resurser till denna. Agenten åtar sig att använda resursen enligt överenskommelse samtidigt som principalen kräver återrapportering. Redovisning handlar just om kravet på återrapportering. Trots en hög grad av förtroende finns alltid någon form av misstro då man delegerat och lämnat ifrån sig resurser. Om denna återrapportering är reviderad och granskad av någon oberoende ökar dess trovärdighet. Dessutom minskar risken för att resurserna missbrukas. (Scott, 2003).

Ett företag har, som intressentmodellen tar upp, ett flertalet olika intressenter som alla har olika informationsbehov. Det är dock inte möjligt att ta hänsyn till alla intressenters önskemål om information utan företagsledningen måste ta fram en redovisning som är begriplig för alla intressenter. Utöver ägarna, finns det ett flertal grupper, som har behov av att få relevant och trovärdig information som de kan använda vid beslutsfattande. De andra grupperna kan vara både interna och externa intressenter. De interna syftar främst på anställda, medan de externa omfattar, förutom aktieägarna, långivare, leverantörer, kunder och offentliga organ. (Bakka et al, 1993).

Vi vill här koppla ihop ovanstående modell och teori och istället utgå från att företagsledningen är agent och företagets samtliga intressenter är principaler. Förklaringen till detta är att vi anser att intressenter spelar en betydande roll i ett företag och att dessa grundar sitt beslutsfattande utifrån ett företags redovisning. I vår teori uppstår det, från intressenternas synvinkel, både ett förtroende men också en stor misstro till företagsledningen. Dessa har kanske delegerat ett ansvar, till exempel i form av en investering i företaget, och kräver att företagsledningen inte missköter sitt jobb.

För att se om företagsledningen sköter sitt ansvar ordentligt kräver intressenterna en återrapportering. Denna återrapportering är naturligtvis den finansiella redovisningen,

men vi anser att det även kan handla om miljö- och hållbarhetsredovisningen. Denna rapport är minst lika viktig för intressenterna vid deras beslutsfattande, till exempel om möjliga framtida investeringar. De vill se hur företaget som de tänker satsa i tar sitt ansvar gentemot miljön och samhället. Företagets ställningstagande till frågor som berör mänskliga rättigheter och miljöansvar kan påverka deras beslutsfattande.

Det finns i vår teori, precis som i den befintliga agentteorin, problem med informationsasymmetri eftersom man utgår från den rationella människan och att denna handlar i egenintresse. Informationsasymmetri kan uppkomma i form av *adverse selection* och *moral hazard*. (Scott, 2003).

*Adverse selection* uppkommer i vår teori för att företagets ledning kommer att veta mer om företagets nuvarande ställning och den framtida prognosen om företaget än vad intressenterna kommer att göra. Det finns många möjligheter för ledningen att utnyttja sitt informationsövertag på bekostnad av intressenterna, till exempel genom att påverka eller på annat sätt styra informationen som släpps till investerare. Detta kan påverka en investerares förmåga att göra ett bra investeringsbeslut. Finansiell redovisning och rapportering kan då vara en mekanism för att kontrollera *adverse selection* problemet, genom att trovärdigt konvertera intern information till offentlig information (Ljungdahl, 1999). Vi kan då tänka oss att även miljö- och hållbarhetsredovisningar kan vara ett sätt att minska detta problem.

Den andra typen av informationsasymmetri är *moral hazard*. Detta problem uppstår då det finns en separation mellan ägarskap och kontroll. Det är omöjligt för intressenterna att bevaka kvaliteten av ledningens ansträngning. Då kommer ledningen möjligtvis bli frestad att smita från sin ansträngning och skylla ifrån sig, på faktorer som ligger utanför dennes kontroll, då företaget prestation försämras. I ett aktiemarknads-perspektiv har dessa agentproblem bland annat använts för att belysa hur företagsledningarna redovisar information till aktiemarknaden och vad som påverkar deras val att redovisa mer eller mindre frivillig information. (Scott, 2003).

För att kontrollera förhållandet mellan dessa parter har en tredje part, revisorn, fått en central roll (Scott, 2003). En revisor kan övervaka en agents handlingar och kan straffa denna för utnyttjande av dessa handlingar (Dunn, 2001). I vår teori inger revisorns granskning en stämpel av godkännande på att miljö- och hållbarhetsredovisningen är

korrekt och riktig. Detta leder i sin tur till trovärdighet som är en enormt viktig del för intressenterna eftersom dessa redovisningar ligger till grund för bland annat beslutsfattande.

Mellan företaget och flertalet av dess intressenter finns ett krav på att informationen som går mellan dem ska vara trovärdig och användbar. För att detta ska vara möjligt krävs att vissa kvalitativa egenskaper är uppfyllda; relevans, reliabilitet och jämförbarhet, vilket vanligen uppfylls genom ett enhetligt ramverk. (Smith, 2000).

Dessa egenskaper kan uppfyllas genom olika former av kontrollkostnader, till exempel som vid finansiell redovisning där en revisor enligt lag måste granska den redovisning som företaget ger ut till sina ägare och intressenter. Detta innebär att en oberoende part har granskat och verifierat redovisningen. Denna ska vara oberoende inför båda, kontrollera och övervaka redovisningen samt övervaka förhållandet mellan de båda andra. (Scott, 2003).

Oberoende är enligt revisorslagen att revisorn ska utföra sina uppdrag med opartiskhet och självständighet samt vara objektiv i sina ställningstaganden. De som förlitar sig på revisionsberättelsen och att redovisningen är korrekt och riktig ska kunna känna sig säkra på att revisorn inte låtit sig påverkas av andra intressen än att göra en bra revision. (FAR (2), 2004). Vi tror att det är bäst att låta en oberoende tredje part revidera miljö- och hållbarhetsredovisningar då detta även kan leda till högre trovärdighet i redovisningen för intressenterna.

Begreppet trovärdighet och förtroende är ofta i relation med varandra. De handlar vanligen om en relation mellan två parter, med någon form av kommunikationshandling mellan. (Hedqvist, 2002). I en relation finns förtroendet hos mottagaren, intressenterna, och trovärdigheten hos avsändaren, företagsledning. Detta innebär att om en intressent i en kommunikation finner företagsledningen trovärdig, finns det anledning att känna förtroende för denna.

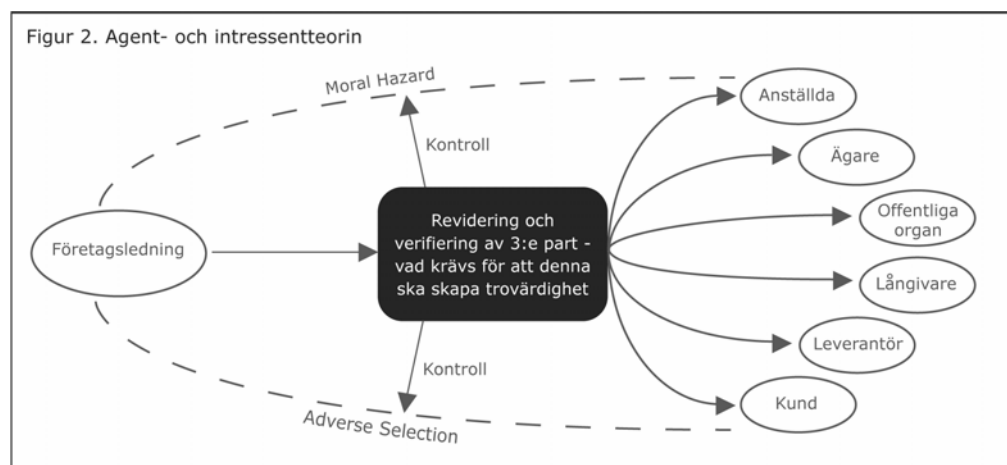
Ett sätt att skapa trovärdighet är genom öppenhet. Det är viktigt att lämna information som är relevant för målgruppen och situationen. För att skapa trovärdighet måste det som sägs framstå som sant och bygga på ett ordentligt underlag, det måste vara

kontrollerbart. (Hedqvist, 2002). Det är här revisorn kommer in och får en viktig roll, då denne är kontrollmekanismen för informationen som lämnas.

Miljö- och hållbarhetsredovisningar har, till skillnad från finansiella redovisningar, inget lagstadgat krav på en oberoende granskare. Men även här borde redovisningen vara granskad av en oberoende part för att uppfylla olika egenskaper och vara till nytta vid beslutsfattande för intressenterna.

För att denna oberoende part ska skapa trovärdighet krävs dock att denna part innehar vissa beskafter, som gör att intressenterna kan lita på vad denne part ger uttryck för. Det krävs både att revisorn har sakkunskaper inom området och har förmågan att skapa förtroende. Inom all revision måste vissa nyckelord vara uppfyllda; oberoende, opartiskhet, integritet, förtroende och klartänkthet. (Almgren, Brorson, 2003). Om redovisningen granskas av någon som inte ger uttryck för ovanstående egenskaper finns risken att redovisningen bara ses som en reklamtrycksak för företaget och som inte har något värde vid beslutsfattande.

Vår egen teori kan alltså sammanfattas med att den information som företagsledningen släpper till företagets intressenter i form av miljö- och hållbarhetsredovisning, måste vara granskad av en oberoende part, som innehar vissa egenskaper, för att skapa trovärdighet. För att koppla samman vår teori med vårt syfte vill vi främst försöka utreda vilken kompetens revisorer anser behövs för att skapa trovärdighet, samt vilka eventuella fördelar som de anser sig ha vid revidering inom detta område. För att förtydliga vår teori har vi valt att illustrera den i en modell, se figur 2.



### **3.3 Kapitelsammanfattning**

För att bygga upp vår egen teori har vi utgått från agentteorin och intressentmodellen och använt oss utav de delar från dessa som vi ansett vara viktiga. Agentteorin anser vi viktig, eftersom den bygger på informationsasymmetri, som till viss del kan kontrolleras genom en tredje oberoende part. Intressentmodellen är viktig, då den visar på att det finns en stor variation utav intressenter med intresse i ett företag. Beslutsanvändbarhetssynsättet fokuserar på att användaren ska ha information som är användbar. För detta krävs att redovisningen uppfyller vissa egenskaper; bland annat relevans, reliabilitet och jämförbarhet.

Vår egen teori utgår från att det finns många olika intressenter som kräver information om företaget från företagsledningen. För att denna information ska vara trovärdig krävs att den granskas av en oberoende part, som måste inneha vissa egenskaper för att intressenterna ska anse att verifieringen blir trovärdig.

## 4. Empirisk metod

---

*I detta kapitel kommer först en presentation på vårt tillvägagångssätt för att samla in material till undersökningen. Därefter belyser vi våra enkätfrågor med våra bakomliggande tankar.*

---

### 4.1 Datainsamling

Det är möjligt att särskilja data beroende på när, hur och varför den samlas in. *Sekundärdata* har samlats in och sammanställts vid ett tidigare tillfälle, data finns alltså redan tillgänglig. Ibland behöver forskaren samla in ny information för att lösa ett visst problem och detta är *primärdata*. (Christensen et al, 2001). Detta kan till exempel ske genom undersökningar, experiment eller observationer.

Uppsatsarbetet inleddes med att söka efter tillgänglig sekundärdata. Detta främst för att få en uppfattning om vilka frågor som tidigare har diskuterats och skrivits om och som skulle kunna ligga till grund för vår uppsats. Vi har fått fram både publikationer och artiklar via olika databaser som har varit till hjälp för oss för att skaffa kunskap inom området miljö- och hållbarhetsredovisning. Dessutom har vi granskat tidigare års kandidat- och magisteruppsatser. Vi har hittat en del uppsatser som berör området, men ingen uppsats som direkt tar upp revisorns roll i samband med dessa redovisningar. Vidare har vi besökt en del organisationers hemsidor som är engagerade inom området, till exempel FEE och GRI. Materialet utifrån ovanstående källor har gjort att vi har fått en tillräckligt bra inblick i området för att kunna fortsätta med vår egen undersökning.

För att komma fram till ett resultat, utifrån uppsatsens syfte, har det inte räckt med att utgå från befintlig sekundärdata utan vi har även fått samla in primärdata. Vi har framför allt ansett att två metoder för insamling av data har varit tillämpliga i detta fall; telefonintervju och e-postenkät.

Fördelarna med en telefonintervju är att det är billigt, går snabbt att genomföra och att eventuella frågetecken kan redas ut och förklaras direkt. Nackdelarna är att man endast kan ha relativt enkla frågor och att det finns risk för intervjuareffekter. Förde-



larna med en e-postenkät är att det går snabbt att nå respondenten till en låg kontaktkostnad. Nackdelarna är att man endast kan ha enklare frågor och att eventuella frågetecken inte kan redas ut direkt. (Christensen et al, 2001).

Vi har inte sett postenkät och personlig intervju som alternativ för att få fram data till vår uppsats. När det gäller personlig intervju innebär det att man personligen åker ut och träffar respondenterna, vilket i detta fall skulle ha varit förenat med höga kostnader, då respondenterna sitter utspridda på olika ställen i landet. När det gäller postenkät ansåg vi att e-postenkät var bättre då vi hade tillgång till samtliga respondenters e-postadresser.

Vårt val har fallit på att genomföra en telefonintervju, och detta har vi valt främst för att det gör att vi kan ställa följdfrågor och förklara eventuella frågetecken. Vi tror även att vi kommer att få ut mer information av respondenterna om vi låter dem prata fritt, jämfört med om de ska skriva ner sina svar. Respondenterna kommer att förberedas via e-post om vilka frågor vi avser att diskutera och få besvarade vid intervjun. Intervjufrågorna kommer att ha en hög grad av standardisering, det vill säga identiska frågor, samt en låg grad av strukturering, vilket innebär öppna svarsalternativ (Christensen et al, 2001).

Med tanke på att det är ett relativt nytt område för revisorer med revidering av miljö- och hållbarhetsredovisningar är det inte många som jobbar med det. Det är framförallt de större revisionsbyråerna som har anställda inom området. Vi tror inte att de mindre revisionsbyråerna har resurser till att ha någon anställd med specialistkunskaper inom området, och vi har därför valt att enbart rikta vår undersökning mot några av de större byråerna. Vi har gjort ett icke-sannolikhetsurval, utifrån ett strategiskt val, vilket innebär att vi själv har bedömt vilka personer i målpopulationen som vi vill ska ingå (Christensen et al, 2001). Detta har gjorts då vi har velat få kontakt med de personer som jobbar med revidering av miljö- och hållbarhetsredovisningar, och inte med den traditionella finansiella redovisningen.

## **4.2 Populationsurval**

Vi bestämde oss för att söka efter revisionsbyråer med över 100 anställda på [www.foretagsfakta.se](http://www.foretagsfakta.se), för att kunna kontakta dem och se om de hade några anställda hos sig som jobbade med revidering av miljö- och hållbarhetsredovisningar. Vi fick fram att det fanns fem revisionsbyråer i Sverige som hade fler än 100 anställda; KPMG, Ernst & Young, Öhrlings PricewaterhouseCoopers, Lindebergs Grant Thornton och Deloitte. Vi besökte företagens hemsidor för att se om vi direkt kunde hitta några kontaktpersoner för området miljö- och hållbarhet. Två av företagen hade denna information på sin hemsida och därmed kunde vi skicka e-post direkt till dessa personer. Till de tre företagen som inte hade denna information på sin hemsida, valde vi att skicka e-post till deras info-adress med frågan om de hade några anställda som jobbade inom området.

Två av de tre revisionsbyråerna som hade fått e-post till info-adressen, hade anställda inom området som vi fick namn och e-postadress till. Vi kontaktade samtliga våra tilltänkta respondenter via e-post och frågade om de kunde tänka sig att ställa upp för att svara på några frågor. Tre av företag hade möjlighet att ställa upp medan ett företag var två personer kort och därför inte hade tid. Totalt ställde fem personer upp på företagen.

Vår tanke var att göra en telefonintervju, men två av personerna föredrog en e-postenkät vilket vi accepterade. Samma frågor har dock ställts, oberoende av telefon- eller e-postintervju. Resultaten från respondenterna presenteras i den ordning som vi mottagit dem. Det finns därmed ingen bakomliggande tanke i rangordningen. Resultatet har sedan sammanställts (kapitel 5), analyserats (kapitel 6), och till sist har vi dragit slutsatser utifrån vårt material.

## **4.3 Operationalisering**

De frågor vi valt att ha som våra enkätfrågor är ställda utifrån syftet med uppsatsen. För att förstå varför dessa frågor har valts till våra intervjuer redogör vi här för våra bakomliggande tankar och vad vi hoppas på att få ut av frågorna.

*Fråga 1-3. Vad är Er befattning? Vad har Ni för utbildning? Vilka områden har Ni erfarenhet från, och hur många år inom dessa områden?*

Med dessa frågor vill vi få en tydligare inblick i respondenternas bakgrund och få fram vilken kompetens som de som jobbar med området besitter. Frågorna har slutna svarsalternativ för att det ska bli mer överblickbart och inte för detaljerat.

*Fråga 4-5. Finns all den kompetens som behövs för att kunna revidera miljö- och hållbarhetsredovisningar inom Ert företag, eller brukar Ni ta in några externa konsulter som är specialister? Inom vilket område är det vanligast att Ni anlitar extern kompetens (rangordna vid fler än 1 svar)?*

Genom dessa frågor vill vi få fram om företagen har alla kompetens som behövs för revidering inom företaget eller om dem brukar anlita extern kompetens, och i så fall inom vilka områden. Även här är det slutna svarsalternativ, för att kunna styra respondenten till ett visst intervall eftersom det antagligen skulle vara svårt för dem att uppskatta ett exakt procenttal. Vi förmodar att företagen i vissa fall brukar anlita externa konsulter, och då vanligtvis inom områdena miljö- och sociala aspekter. Inom den finansiella biten tror vi att all kompetens finns tillgänglig.

*Fråga 6-7. Krävs det varierande kompetens för olika slags företag (t ex industri och tjänsteföretag)? Vilken kompetens anser Ni krävs för att kunna granska en frivillig miljöredovisning respektive hållbarhetsredovisning? Är denna kompetens specifik för Sverige, eller är den generell för de flesta länder?*

Med dessa frågor vill vi få fram vilken kompetens revisorerna anser behövs för att kunna revidera dessa redovisningar samt om denna kompetens är varierande beroende på branscher och företag. Dessutom vill vi få fram om detta skiljer sig mellan olika länder. Vi tror att det krävs olika kompetens beroende på företag, och att den kompetens som framförallt krävs är sakkunskap inom miljö och etik/moral.

*Fråga 8. Anser ni att revisors-/ekonomutbildningen saknar någon del för att kunna jobba med miljö- och hållbarhetsredovisningar?*

Med denna fråga vill vi veta om vi som går ut revisors-/ekonomutbildningarna idag saknar några väsentliga delar för att kunna jobba inom detta område. Vi anser att vi saknar bitar i kursplanen som innefattar hållbar utveckling.

*Fråga 9. Har Ni något annat att tillägga som berör kompetens och egenskaper hos den person som granskar en miljö- och hållbarhetsredovisning?*

Syftet är här att ha en öppen fråga om kompetens om de själv har något att tillägga eller om de tycker att vi har missat någon viktig del.

*Fråga 10A/B-11. Vilka fördelar anser Ni att det finns genom att låta en oberoende tredje part granska frivilliga miljö- och hållbarhetsredovisningar? Vilka nackdelar anser Ni att det finns genom att låta en oberoende tredje part granska frivilliga miljö- och hållbarhetsredovisningar? Anser Ni att det bör finnas lagstadgat krav på att miljö- och hållbarhetsredovisningar granskas av en oberoende part?*

Vi vill med dessa frågor se om revisorer har samma uppfattning som oss när det gäller granskning av en oberoende part. Vår uppfattning är att det krävs granskning av en oberoende tredje part för att kunna skapa trovärdighet i redovisningarna. Vi väljer här att ställa en fråga om de även kan se några nackdelar, trots att detta inte ingår som en del i vårt syfte. Detta för att belysa motargument till fördelar, och att få respondenten att tänka efter angående deras syn på frågan. De nackdelar som kan uppkomma genom lagstadgad revidering tror vi främst är en ökad kostnad för företagen samt att det kan vara tidskrävande.

*Fråga 12. Använder Ni några riktlinjer eller ramverk vid granskning av miljö- och hållbarhetsredovisningar?*

Här vill vi se om revisionsbyråerna skiljer sig åt när det gäller vilka riktlinjer eller ramverk som de grundar sina revisioner på. Vi tror inte att det skiljer sig avsevärt mycket mellan revisionsbyråerna och vi tror att det till viss del krävs att de grundar sina revisioner på samma kriterier för att kunna jämföras som en grupp jämte andra granskare.

*Fråga 13-14A/B. Är det vanligt att ett företag anlitar samma revisionsbyrå både för den traditionella finansiella redovisningen och för miljö- och hållbarhetsredovisningen? Vilka fördelar anser Ni att det finns med att företagen använder samma revisionsbyrå? Vilka nackdelar anser Ni att det finns med att företagen använder samma revisionsbyrå?*

Genom frågan vill vi se om det är vanligt att samma revisionsbyrå anlitas av företagen när det gäller granskning av både den finansiella redovisningen och miljö- och hållbarhetsredovisningen. Vi tror att det sker i de flesta fall för att det finns en upp-

byggd relation mellan klient och revisionsbyrå. Vi anser att fördelarna kan vara att information om företaget redan finns tillgänglig och att revisionsbyrån har kunskap om företagets organisation och struktur. Om samma revisionsbyrå vanligen anlitas måste detta vara en stor fördel för revisorer jämfört med andra granskare, då de redan har kontakt med företagen. Även här har vi valt att ställa en fråga angående nackdelar, för att få ett motargument till fördelarna, trots att detta inte är en del av vårt syfte.

*Fråga 15A/B. Vilka fördelar anser Ni att revisorer har jämfört med andra granskare av miljö- och hållbarhetsredovisningar, till exempel fristående miljökonsulter? Vilka nackdelar anser Ni att revisorer har jämfört med andra granskare av miljö- och hållbarhetsredovisningar, till exempel fristående miljökonsulter?*

Denna fråga är mycket viktig för att kunna reda ut en del av vårt syfte. Vi vill få fram vilka fördelar respektive nackdelar som revisorerna själv tycker att de har och om detta skiljer sig åt i jämförelse med till exempel miljökonsulter. Vi har valt att ta med frågan om nackdelar även i denna fråga, trots att det inte är en del av vårt syfte, för att se hur de själva ställer sig till detta. Vår uppfattning är att omvärlden har förtroende för revisorer och att de ses som en oberoende part. Dessutom är de vana vid att genomföra revideringar och granskningar.

*Fråga 16. Har Ni något annat som Ni vill tillägga när det gäller revidering av miljö- och hållbarhetsredovisningar genom revisionsbyråer?*

Här är syftet en öppen fråga där de kan svara på om de har något att tillägga när det gäller revidering av miljö- och hållbarhetsredovisningar genom revisionsbyråer eller om de tycker att vi har missat någon viktig del.

*Fråga 17A/B. Får vi lov att offentliggöra företagets namn i uppsatsen? Får vi lov att offentliggöra Ert namn i uppsatsen?*

Eftersom många företag vill vara konfidentiella vid undersökningar vill vi veta om vi får offentliggöra företagets och respondentens namn.

#### **4.4 Mätproblem**

Det finns två begrepp som det är viktigt att uppmärksamma vid vetenskapliga undersökningar för att minska möjligheten att få fel svar; *validitet* och *reliabilitet*. (Saunders, Lewis, Thornhill, 2003).

Validitet handlar om trovärdighet, det vill säga hur väl undersökningen och dess resultat överrensstämmer med verkligheten. Det handlar även om graden av generaliserbarhet. (Christensen et al, 2001). Reliabilitet innebär i vilken grad samma sätt att observera kommer att ge samma resultat, det vill säga om undersökningen går att upprepa vid ett annat tillfälle eller av någon annan forskare (Saunders et al, 2003).

Vi anser att validiteten i denna uppsats är hög. Genom att rikta undersökningen mot de revisorer som idag jobbar med miljö- och hållbarhetsredovisningar, och därmed är väl insatta i ämnet, tror vi att vi minskat möjligheterna till att det inte är relevanta svar som har getts. Då respondenterna kontaktades informerades de om vad syftet med uppsatsen var.

En svaghet kan vara att vi enbart har valt att intervjua revisorer och att de då gärna ser fördelarna men har svårt att se några nackdelar. De jobbar med att sälja miljö- och hållbarhetsrevidering och har därför vanligen inte reflekterat över nackdelarna för sig själv eller vill kanske inte kommentera dem.

Vi tror också att undersökningen kunde ha fått ett annat resultat om även de mindre revisionsbyråerna hade varit med i undersökningen, eftersom de med största sannolikhet inte har denna typ av resurs tillgänglig hos sig. De hade eventuellt kunnat se fler nackdelar.

Vi tror inte att det har varit några problem att förstå frågorna, då svaren från respondenterna är snarlika och ungefär är vad vi hade förväntat oss att få ut av frågorna.

## **4.5 Kapitelsammanfattning**

För att få en introduktion inom området valde vi att börja med att söka efter befintlig litteratur. Vi insåg att vi inte enbart genom sekundärdata skulle kunna uppfylla vårt syfte, utan vara tvungna att samla in primärdata.

Vi valde att utgå från de största revisionsbyråerna för att få kontakt med anställda som jobbade med revidering av miljö- och hållbarhetsredovisningar. När vi hade fått kontakt med anställda bestämde vi oss för att göra telefonintervjuer med dessa, för att få så detaljerad information som möjligt. Två av respondenterna ville göra en e-postintervju istället, vilket vi accepterade. Intervjufrågorna var samma oavsett intervjuform, och har haft en hög grad av standardisering och låg grad av strukturering.

Därefter har en operationalisering presenterats, där vi tar upp våra enkätfrågor och redogör för våra bakomliggande tankar till varför vi har valt att ta med dem. Slutligen har en diskussion presenterats, som rör validiteten och reliabiliteten i uppsatsen.

## **5. Empirisk undersökning**

---

*I detta kapitel presenteras en sammanfattning av den information som kommit fram vid intervjuerna med respondenterna. Kapitlet avslutas med några förtydliganden av respondenternas svar i form av diagram.*

---

### **5.1 Telefonintervju med Lars-Olle Larsson, KPMG**

Lars-Olles befattning på KPMG är som chef inom etik och hållbarhetsområdet samt specialistledamot i FAR. Bakom sig har han en lärarexamen på 120 poäng men har under de senaste 10-15 åren jobbat med företagsekonomi, revision och miljö. Utanför dessa områden har han även minst 9 års erfarenhet som bland annat lärare, chef på Posten och VD på ett utvecklingsföretag.

All kompetens som behövs för att kunna revidera miljö- och hållbarhetsredovisningar finns inom KPMG. Om kompetensen inte finns i Sverige, så finns den på något annat av deras kontor i världen. Vid revidering av dessa redovisningar, menar Lars-Olle, att det krävs olika kompetens beroende på vilket uppdrag det rör sig om. De anställda inom KPMG är specialiserade och indelade efter olika branscher där någon till exempel jobbar med bankverksamhet och någon annan med handels- eller tjänsteföretag.

Lars-Olle anser att man ska vara insatt i FAR:s rekommendation om oberoende granskning av frivillig separat miljö- och hållbarhetsredovisning för att kunna granska dessa redovisningar. Det krävs även kännedom inom olika områden (till exempel miljöledningssystem) och olika organisationer såsom GRI. När det gäller dagens ekonomi och revisorsutbildning tycker Lars-Olle att det saknas kurser inom området miljö och hållbarhet. Han tycker också att utvecklingen av utbildningen står stilla på samma ställe och endast berör den finansiella redovisningen.

Fördelarna med att låta en oberoende part granska de frivilliga redovisningarna är främst, enligt Lars-Olle, att det höjer kvaliteten och trovärdigheten och den ses då inte enbart som en reklamtrycksak. Det finns inga direkta nackdelar, förutom att det kan medföra en kostnad för företaget. Han anser dock att det är i ett för tidigt skede



för att lagstifta om ett krav på oberoende granskning. Det kommer att kvävas flera år för utveckling av metodiken, det vill säga tillvägagångssättet vid granskning. De riktlinjer som KPMG använder sig av idag är ISAE3000 (IFAC) och FAR:s rekommendation om oberoende granskning av frivillig separat hållbarhetsredovisning.

Det är vanligt att företagen anlitar samma revisionsbyrå både för den traditionella finansiella redovisningen och för miljö- och hållbarhetsredovisningen. Lars-Olle menar att fördelarna med att båda granskas av den valda revisorn främst uppnås om den separata redovisningen är en formell bilaga till årsredovisningen eller om det är ett och samma tryck.

Enligt Lars-Olle har revisorer stora fördelar jämfört med andra granskare av miljö- och hållbarhetsredovisningar. Framförallt har de, jämfört med konsulter, yrkesetik och erfarenhet inom revision. Dessutom har de globala revisionsbyråerna närvaro i alla länder där det finns företag som granskas. Det finns idag inga internationella konsultfirmor som granskar dessa redovisningar. Revisorer har inga direkta nackdelar jämfört med andra granskare inom området. En del människor anser att revisorer kan sakna sakkunskaper inom området men detta tycker inte Lars-Olle är sant.

## **5.2 E-postintervju med Fredrik Ljungdahl, KPMG**

Fredrik Ljungdahl är anställd som konsult och lärare/forskare inom området miljö- och hållbarhetsredovisning. Han har en 8-årig utbildning inom ekonomi, vilket lett fram till titeln ekonomie doktor. Under de senaste 10-12 åren har han jobbat med områdena företagsekonomi, miljö och etik/moral. Det senare området har egentligen inte tillkommit förrän för ungefär 5 år sedan.

Fredrik menar att all kompetens som behövs för att kunna revidera miljö- och hållbarhetsredovisningar finns tillgänglig inom företaget. Han säger att det till viss del behövs varierande kompetens för olika slags företag. Framförallt krävs det alltid en viss branschkunskap och kunskap om frågor som är väsentliga för det aktuella företaget, men revisionsmetodiken att alltid densamma oberoende av branschen.

För att kunna granska dessa redovisningar krävs främst revisionsmetodik, som finns på revisionsbyråerna, men även insikt i frågor som rapporteras i miljö- och hållbarhetsredovisningar. Denna kompetens är densamma oberoende av vilket land man jobbar i. Fredrik anser att det i dagens revisors- och ekonomiutbildning saknas både kunskap i revisionsmetodik och i miljö- och hållbarhetsfrågor. På revisionsbyråerna kan nyexaminerade få kompetens i revision, men däremot saknas ofta kompetens i icke-finansiella redovisningsfrågor. Han tillägger även att det är viktigt med integritet och att vara en god intervjuare för att kunna granska miljö- och hållbarhetsredovisningar.

Det finns en mängd fördelar, som bland annat har tagits upp av FEE, med att låta en oberoende part granska frivilliga miljö- och hållbarhetsredovisningar. Det finns både interna och externa fördelar. Interna fördelar kan till exempel vara bättre överblick över verksamheten, samordnings- och effektiviseringsmöjlighet samt bättre kunskap hos de anställda. Externa fördelar kan vara till exempel att det ger mer trovärdig redovisning och därmed en bättre relation med intressenterna. Dock är det svårt att fastställa om dessa fördelar verkligen förekommer. De nackdelar som finns är framförallt ur företagets perspektiv, och kan vara att det kostar pengar och att företagen är rädda för att visa upp att det faktiskt saknas substans i deras redovisningar. Fredrik anser att det krävs en lagstiftning om att redovisningarna ska granskas av en oberoende part, annars kommer det aldrig att bli någon jämn kvalitet i miljö- och hållbarhetsredovisningarna. Vid granskning använder de idag ISAE3000 som riktlinjer samt FAR:s rekommendation om oberoende granskning av frivillig separat hållbarhetsredovisning.

Enligt Fredrik är det vanligt att företagen anlitar samma revisionsbyrå både för den traditionella finansiella redovisningen och för miljö- och hållbarhetsredovisningen. Men det finns även de som undviker detta på grund av rädslan för att äventyra oberoendet. Dessutom finns företag som medvetet söker upp den revisionsbyrå som är duktigast på miljö- och hållbarhetsredovisningar, oberoende av om denna är samma som för den finansiella redovisningen. Den främsta fördelen med att använda samma revisionsbyrå är kunskap om verksamheten och ett enhetligt intryck från ett externt perspektiv.

Revisorer har en mängd fördelar vid granskning av dessa redovisningar, jämfört med till exempel fristående miljökonsulter. De har god kunskap i revisionsmetodik samt erfarenhet av att arbeta med redovisningar och redovisningssystem. Dessa system används ofta även för att samla in och bearbeta till exempel miljödata. De har även trovärdighet från intressenterna, åtminstone från företagets finansiella intressenter som är vana vid revisionsbyråerna. Det finns inga väsentliga nackdelar för revisorer, förutsatt att de som genomför granskningarna även har goda kunskaper i olika sakfrågor, som till exempel miljöfrågor. En del utomstående beaktare anser att revisorer inte är trovärdiga som granskare av miljö- och hållbarhetsredovisningar och då kan detta naturligtvis upplevas som en nackdel.

### **5.3 E-postintervju med Birgit Fleming, Ernst & Young**

Birgit är anställd på Ernst & Young som auktoriserad revisor och är utbildad civil-ekonom samt har en filosofie kandidat inom naturvetenskap. Hon har jobbat inom områdena företagsekonomi, revision och etik/moral under 33 år, och har även under de senaste 12 åren jobbat inom miljöområdet.

Ernst & Young brukar anlita extern kompetens i max en fjärdedel av sina uppdrag, annars finns kompetensen tillgänglig inom företaget. De fall då extern kompetens tas in är vid förorenade områden.

Birgit anser att den kunskap som krävs för att kunna granska miljö- och hållbarhetsredovisningar är global. Främst krävs det kunskaper i revisionsmetodik och regler. Det krävs även kunskap om ämnet som ska granskas samt om hur en läsare uppfattar kommunicerad information. Kompetensen som krävs för att granska redovisningarna varierar beroende på vilket slags företag det handlar om, t ex om det är ett industriföretag eller ett tjänsteföretag.

De fördelar som uppkommer genom att låta en oberoende tredje part granska de frivilliga redovisningarna, menar Birgit, är att det blir stadga i redovisningsprocessen samt en trovärdighet i de redovisade uppgifterna. Hon tycker däremot inte att det ska finnas något lagstadgat krav på att redovisningen ska granskas av en oberoende part eftersom det handlar om en frivillig redovisning som inte är lagstadgad. Den miljöinformation som ska lämnas i en årsredovisning omfattas av revisionen. Ernst & Young

följer idag FAR:s rekommendation vid granskning av miljö- och hållbarhetsredovisningarna.

Enligt Birgit är det vanligt att företag använder samma revisionsbyrå för granskning av den finansiella redovisningen och den frivilliga miljö- och hållbarhetsredovisningen. Hon tycker enbart att det finns fördelar med detta, vilket framförallt är att revisionsföretaget redan har kunskap om bolaget, dess verksamhet, rutiner och risker. Revisorn är även redan oberoende fullt ut som finansiell revisor.

Birgit anser att revisorer enbart har fördelar jämfört med andra granskare av miljö- och hållbarhetsredovisningar, och att det inte heller här finns några nackdelar. Fördelarna kan vara att revisorn är kunnig i revisionsteknik, har kunskap om företags affärsrisker, är kunnig i fråga om vad som menas med rättvisande bild när det gäller redovisning samt i att fundera på hur en läsare uppfattar en redovisning. Revisorer är även kunniga i att hantera jäv och oberoende, att redovisa till en styrelse samt att kunna stå på sig när någon uppgift är fel och behöver korrigeras.

#### **5.4 Telefonintervju med Maria Flock Åhlander, Öhrlings PricewaterhouseCoopers**

Maria Flock Åhlanders befattningar på Öhrlings PricewaterhouseCoopers är civil-ekonom (ej godkänd revisor än) och konsult inom *Sustainability Business Solution*. I grund och botten har hon en ekonomie magisterutbildning på fyra år och har sedan byggt på den med en ettårig tvärvetenskaplig utbildning inom miljörevision och ledning. Maria har fem års erfarenhet inom området företagsekonomi och revision. Hon har även fyra års erfarenhet inom miljö men anser dock att detta område ska slås ihop med etik/moral eftersom områdena ligger nära varandra.

Enligt Maria finns all kompetens som behövs för revidering av miljö- och hållbarhetsredovisningar inom Öhrlings PricewaterhouseCoopers. Dock kan det hända att det behövs specialknutna specialister i segmentfrekvensen 1-24 % av uppdragen. Det kan då röra sig om fall med *due diligence*, vid till exempel försäljning av fastigheter där mätning och provtagning kan vara svårhanterlig men nödvändig för att upptäcka eventuella fel och brister.

När det gäller revision, arbetar revisorerna i team. I *Sustainability Business Solution* arbetar ekonomer, statsvetare, kemiingenjörer och kommunikatörer för att få så bred kompetens som möjligt i teamet.

Maria anser att det krävs bakgrundskunskap om miljö- och hållbarhetsaspekter för att kunna granska en frivillig miljö- och hållbarhetsredovisning men metodiken är också viktig. Man måste veta hur man ska ställa frågor till företag, informationsinsamling och kritik. Kraven på miljö- och hållbarhetsredovisning ser olika ut och är inget specifikt för Sverige.

Revisors-/ekonomiutbildningen saknar en del för att kunna jobba med miljö- och hållbarhetsredovisningar. Revisorer kan inte ha kunskaper i allt utan några specialister borde finnas. Dock kan inte alla vara specialister. Vidare borde alla ha kännedom om miljö och hållbarhet vid bedömning av företag. Dessutom är det viktigt med en bred kompetens i teamen och att det finns en bra sammansättning av rätt personer. Dock bör det finnas en person med rätt metodik i grunden.

Trovärdighet och att redovisningen är transparent är de fördelar som är tydligast enligt Maria. Det ska vara positivt för ett företag att vilja förbättra sitt arbete och redovisningen ska innebära en *stakeholder dialogue*, det vill säga en kommunikation riktad åt rätt håll – till intressenterna. Annars är det lätt att se redovisningen som kosmetika. Däremot finns inga direkta nackdelar, anser Maria, men det kan dock innebära en kostnad för företaget. Företaget får lägga sig på olika nivåer med revision. ”Kostnad mot nytta” måste vägas.

Maria bedömer att det borde finnas ett lagstadgat krav på att miljö- och hållbarhetsredovisningar granskas av en oberoende. Det finns företag som redan idag låter sin miljö- och hållbarhetsredovisning revideras. Men i nuläget har det inte gått till den utsträckningen att alla gör det. Maria menar att ett av skälen kanske beror på ”räds-la” för revision samt att bolagen inte känner sig redo för revision ännu inom dessa områden. Dock har det kommit ett lagförslag om ändring i Årsredovisningslagen som medför en förändring i förvaltningsberättelsen där faktorer såsom risk och osäkerhet samt kompletterande icke-finansiell information ska tas upp. Maria säger att, riktlinjer och ramverk som Öhrlings PricewaterhouseCoopers idag använder sig utav vid granskning av miljö- och hållbarhetsredovisningar, är FAR:s rekommendation om

oberoende granskning av frivillig separat hållbarhetsredovisning, GRI (beroende på företaget), ISA (RS) och, men ej än, riktlinjer från Accountability; *Assurance Standards, AA1000*.

Vidare menar Maria att det är vanligt att företag anlitar samma revisionsbyrå både för den traditionella finansiella redovisningen och för miljö- och hållbarhetsredovisningen. Hon menar på att fördelarna med detta är att en byrå har bra sammanföring av och samarbete mellan revisorer och har en förståelse för företaget samt har tillgång till information som till exempel de kontrollsystem som företaget använder sig utav. Däremot tycker hon inte att det finns några nackdelar.

Självklart har revisorer fördelar jämfört med andra granskare av miljö- och hållbarhetsredovisningar anser Maria. Inom revisionen finns metodiken; arbetssättet att genomföra en revision. Hon menar på att ingen vanlig revisor ska revidera en miljö- och hållbarhetsredovisning utan en revisor som är specialist inom området ska göra detta. Enligt FAR jobbar en revisor inte självständigt utan i team säger hon. Även nackdelarna kan vara just detta; att ingen finansiell revisor ska granska en miljö- och hållbarhetsredovisning själv.

Slutligen tillägger hon att det är viktigt för revisionsbyråer att ha kunskap om ett företags bakgrund vilket ger en ökad trovärdighet.

## **5.5 Telefonintervju med Henrik Dahlström, KPMG**

Henrik Dahlström arbetar som miljörevisor på KPMG och har en fyraårig högskole-/universitetsutbildning inom ekonomi. Han har under de senaste sex åren jobbat parallellt inom företagsekonomi, revision, miljö samt etik och moral.

Henrik säger att all kompetens för att granska miljö- och hållbarhetsredovisningar finns tillgänglig inom KPMG. Däremot kan det krävas varierande kompetens för olika slags företag. Det är framförallt vilken typ av information som företaget väljer att redovisa som styr. Företagets redovisning kan till exempel vara inriktad mot barnarbetsfrågor. Till viss del krävs det även kunskap och erfarenhet om den bransch och det företag som ska granskas.

För att kunna granska en frivillig miljö- och hållbarhetsredovisning krävs det framförallt kunskap inom sakområdet, det vill säga det företaget redovisar om. Det krävs även revisorskompetens och ekonomisk basutbildning. Det är viktigt att ha en känsla och förståelse för den miljö och situationen som företaget befinner sig i och vad som påverkar företaget. Henrik anser att dagens revisors-/ekonomutbildning inte saknar någon teoretisk del för att kunna jobba med dessa redovisningar. Däremot saknar utbildningen all praktisk erfarenhet. Henrik tillägger att det sällan är en person som besitter all den kompetens som krävs för granskning. I stället är det team som kompletterar varandra där det vanligtvis finns erfarenhet ifrån naturvetenskap, ekonomi och revision samt kommunikation. Det krävs ett brett spektra av kompetens.

Henrik menar att det uppkommer ett antal olika fördelar genom att låta en oberoende part granska de frivilliga redovisningarna. Framförallt är det trovärdighetsaspekten som kan vara både intern och extern. Den externa trovärdigheten skapas framförallt till användaren av redovisningen, medan den interna kan vara i form av att styrelsen kan lita på informationen och använda den för beslutsfattande. Han anser även att en oberoende granskning driver på det interna arbetet inom företaget. Revisorn lyfter på stenar, ställer frågor och arbetet får därmed en skjuts framåt. Nackdelarna menar han är framförallt att det tar resurser i anspråk från företaget samt att detta innebär en kostnad för dem.

Henrik tycker att det bör finnas ett lagstadgat krav på att miljö- och hållbarhetsredovisningar granskas av en oberoende part. Trenden går mot att allt fler företag integrerar denna del i den tryckta finansiella redovisningen. Användaren förutsätter då ofta att miljö- och hållbarhetsinformationen är granskad av en oberoende part, precis som den finansiella redovisningen. De riktlinjer som KPMG använder sig utav, enligt Henrik, är FAR:s rekommendation om oberoende granskning av frivillig separat hållbarhetsredovisning.

Det är vanligt, nästan uteslutande, att företag använder sig av samma revisionsbyrå både för den finansiella redovisningen och för miljö- och hållbarhetsredovisningen. Fördelarna kan vara att de finansiella revisorerna har en stor och djup kunskap om företaget och branschen. De finansiella revisorerna känner till de interna förhållandena, vilket gör att miljörevisorerna får en kortare startsträcka. Vanligen används samma informationskälla för att samla in information. Kollegorna har då granskat denna

källa vilket gör att man bättre kan lita på informationen. Det kan även vara en fördel för företagen eftersom kostnaden kan bli lägre. Nackdelen kan vara om den revisionsbyrå som gör den finansiella revisionen saknar kompetens inom områdena miljö och hållbarhet.

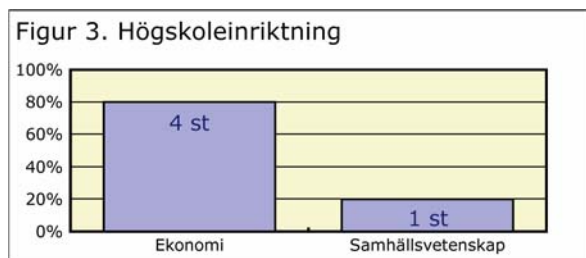
Revisorer har ett antal fördelar jämfört med andra granskare menar Henrik. Revisorer har större kunskap och förståelse för hela verksamheten. De kan se och förstå vad som påverkar olika områden och marknader samt vad som påverkar resultatet och den finansiella ställningen. Revisorer har dessutom en väl utvecklad metodik för hur revisioner ska genomföras. Vidare anser han att nackdelarna kan vara om det saknas kompetens inom specifika områden. Dessutom berättar han att det förs en diskussion om revisorers trovärdighet då de framförallt förknippas med finansiellt ekonomiskt kunnande. Han menar därför att revisionsbyråerna måste vara tydliga på att berätta och förmedla vilken kompetens de har.

Han avslutar med att tillägga att det förs en diskussion om värdet av granskningen. Hitintills är det få företag som upplever ett tryck från användarna att redovisningarna ska vara granskade. Men om företaget hamnar i någon form av skandal brukar intresset öka högst markant. Användarna kräver då mer omfattande och allsidig information som granskas. Han nämner även att till exempel Dow Jones har ett hållbarhetsindex där kravprofilen utvecklas hela tiden. Man kan se en tydligare trend i att granskningen blir viktigare då krav och förväntningar från omvärlden ökar.

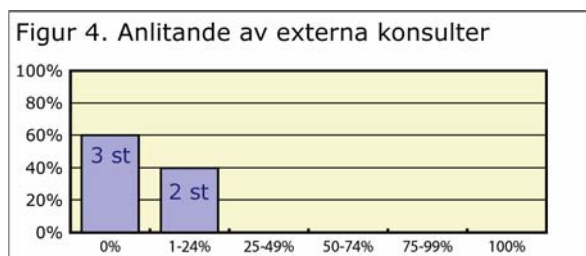
## **5.6 Empiriska resultat**

Efter det att empirin samlats in önskade vi förtydliga några av frågorna i diagramform. De frågor vi har valt att presentera nedan är de frågor som respondenterna haft en möjlighet att svara JA/NEJ på eller som varit slutna svarsalternativ. Frågorna med öppna svarsalternativ har vi inte ansett vara möjliga att på ett korrekt och tydligt sätt kunna framställa i diagram.

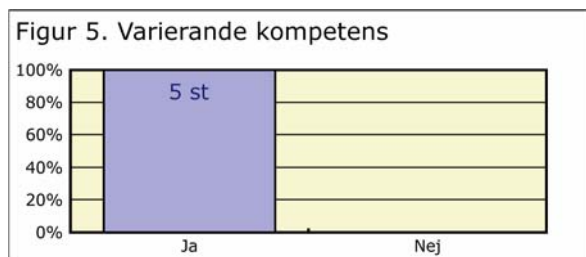




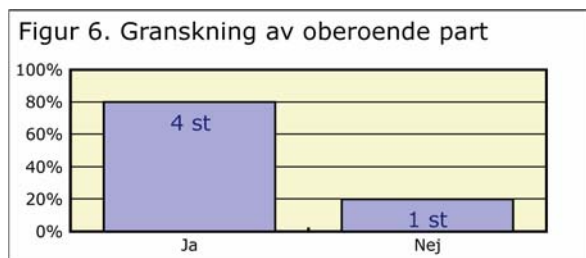
En sammanställning av respondenternas svar visar en tendens att det inte krävs en ekonomisk bakgrund för att jobba med miljö- och hållbarhetsredovisningar. De flesta är utbildade inom ekonomi, som lägst civilekonom, men det finns även andra inriktningar.



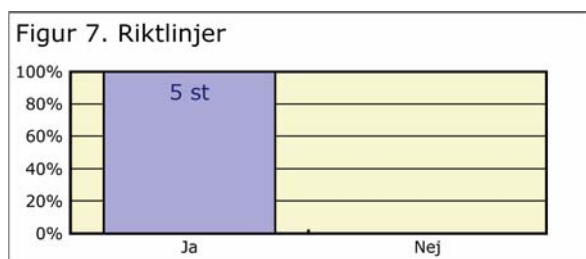
Detta diagram visar att de större revisionsbyråerna överlag har den kompetens som behövs tillgänglig. Dock är diagrammet något missvisande då tre av de fem respondenterna jobbar på samma byrå, vilken har all kompetens tillgänglig. Om vi istället hade utgått från byråerna, hade 33 procent haft all kompetens tillgänglig medan 66 procent i enskilda fall anlitar externa konsulter.



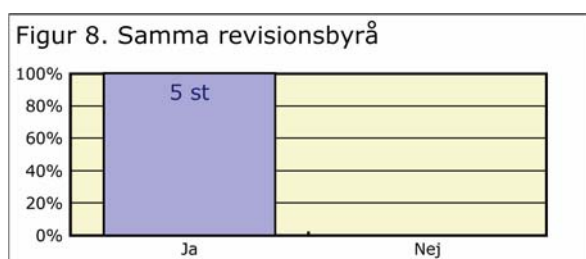
Diagrammet visar att samtliga respondenter är eniga om att det till viss del krävs en varierande kompetens för att kunna granska miljö- och hållbarhetsredovisningar.



Merparten av respondenterna anser att det kommer att krävas en lagstiftning om att en oberoende part granskar miljö- och hållbarhetsredovisningarna.



Diagrammet visar att samtliga revisionsbyråer utgår från några riktlinjer och ramverk vid revidering idag. Sedan FAR under 2004 gav ut en rekommendation om oberoende granskning av frivillig separat hållbarhetsredovisning använder revisionsbyråerna främst denna, dock ibland i kombination med andra som till exempel GRI.



Respondenterna är eniga om att klientföretagen nästan uteslutande använder sig av samma revisionsbyrå för revidering av den finansiella och icke-finansiella redovisningen.

## **5.7 Kapitelsammanfattning**

I detta kapitel har vi sammanställt telefonintervjuerna från Lars-Olle Larsson (KPMG), Maria Flock Åhlander (Öhrlings PricewaterhouseCoopers) och Henrik Dahlström (KPMG). Vi har även sammanställt e-postintervjuerna med Birgit Fleming (Ernst & Young) samt Fredrik Ljungdahl (KPMG). Intervjuerna har oberoende av intervjuform utgått från samma enkätfrågor.

Därefter har förtydligande på en del av respondenternas svar presenterats. Dessa har framställts i form av diagram. De frågor som ligger till grund för diagrammen är de där respondenterna har haft möjlighet att svara JA/NEJ, eller som varit slutna svarsalternativ.

## **6. Analys**

---

*I detta kapitel presenteras ett analysavsnitt som bygger på den empiriska undersökningen. Analysen bygger på en kvalitativ studie som analyseras mot det kvantitativa hållet. Dessutom förenas väsentliga delar från vår teori med analysen.*

---

### **6.1 Analys av vilken kompetens som revisorn anser krävs för att granska miljö- och hållbarhetsredovisningar**

I inledningsskedet gick vi in med en tanke om att det, för de revisorer som granskar miljö- och hållbarhetsredovisningar, krävs en bred och allsidig sakkunskap i de frågor som tas upp i redovisningarna. Vi antog att de skulle vara utbildade revisorer i grunden med en kompletterande utbildning i frågor angående miljö samt etik och moral. Vidare förmodade vi att denna breda kompetens skulle medföra att de kunde genomföra revideringarna enskilt.

Med kompetens menas en individs potentiella handlingsförmåga i relation till en viss uppgift, situation eller kontext. Förmågan kan bero på kunskaper och färdigheter, men också på erfarenheter, attityder och värderingar. (IMH, 2004). Vi kan genom tolkning av empirin konstatera att detta också gäller vid revidering av miljö- och hållbarhetsredovisningar där granskaren måste anpassa sig till varje uppgift och situation. Vi kan se att det till viss del krävs en varierande kompetens för att kunna granska olika branschers miljö- och hållbarhetsredovisningar. Framförallt är det viktigt att ha kännedom om just den bransch som klientföretaget befinner sig i.

Almgren och Brorson (2003) tar upp vissa karaktärsdrag som bör vara uppfyllda vid all slags revision; oberoende, opartiskhet, integritet, förtroende och klartänkthet. Dessutom krävs det sakkunskaper inom området som granskas.

Vi kan konstatera att det är viktigt att vara insatt i de ämnesområden som företaget väljer att rikta sin redovisning mot. Om företagens redovisning innefattar specifika frågor, som till exempel barnarbetsfrågor, är det viktigt att ha kännedom inom detta område. Enligt vår teori kan dessa typer av känsliga frågor påverka intressenternas beslutsfattande, och det är viktigt att informationen offentliggörs. Det är dessutom

viktigt att den är reviderad av någon med kunskap och erfarenhet från den specifika frågan, för att skapa trovärdighet.

Vi kan vidare fastslå, utifrån empirin, att det krävs att granskaren har bakgrundskunskap om företaget som ska revideras samt är insatt i frågor som berör områdena miljö och hållbarhet. Dessutom krävs det kunskap i revisionsmetodik, det vill säga tillvägagångssättet vid revidering. Det är även viktigt att ha kunskap om hur en läsare uppfattar kommunicerad information samt att ha integritet och vara en god intervjuare. Denna kompetens är inte specifik för Sverige, utan global. En koppling till vår teori är att då redovisningen granskas av någon som inte ger uttryck för ovanstående egenskaper finns risken att redovisningen bara ses som en reklamtrycksak för företaget och som inte har något värde för beslutsfattande.

Dessutom kan vi konstatera att det krävs en bred kompetens men att denna inte måste finnas hos varje enskild revisor som jobbar med dessa redovisningar. En revisor jobbar sällan med uppdraget själv utan det är vanligen en sammansättning av specialistknutna team där byrån försöker få en så bred kompetens som möjligt. Inför varje enskilt uppdrag bedöms vilken kompetens som behövs vid den specifika situationen. Utifrån detta sätts team ihop som är baserade på olika kompetensinriktningar. Det bör alltid finnas en person med revisionsmetodik i grunden och därtill brukar byråerna sätta samman den erfarenhet som behövs för uppdraget, till exempel någon med erfarenhet ifrån naturvetenskap och någon med inriktning mot kommunikation.

Även om det saknas delar i revisors-/ekonomiutbildning som berör miljö- och hållbarhetsfrågor, är det viktigt att förstå att revisorer inte kan kunna allt utan det krävs specialister inom vissa områden. Det allra viktigaste är därför att känna till begreppen miljö och hållbarhet vid bedömning av företag, samt veta vad dessa innebär. Vi tolkar detta som om det är upp till revisorerna själva att vidga sina vyer för att möta omvärldens förändringar. Det viktigaste med utbildningen är istället att den ska ge en grundläggande behörighet.

Ovanstående analys ger oss underlag för en ny förståelse som innebär att så länge det inte finns ett lagstadgat krav på att de frivilliga redovisningarna granskas av en oberoende part går det inte att exakt definiera vilken kompetens som krävs för den enskilda revisorn. Men även trots eventuell framtida lagstiftning kan den endast ge den

grundläggande behörigheten som behövs. Idag är de flesta utbildade inom ekonomi, men det finns även andra bakgrunder. Det kommer heller aldrig att gå att definiera en exakt kompetens för den enskilda revisorn, då de vanligen genomför revideringen i team.

## **6.2 Analys av om revisorn anser att det uppkommer några fördelar vid revidering av miljö- och hållbarhetsredovisningar**

Redan innan vår undersökning hade vi en föreställning om att det uppkommer fördelar genom oberoende granskning. Den främsta fördelen ansåg vi vara att det leder till ökad trovärdighet. Denna uppfattning bygger vi på den allmänna synen om att revisorns uppgift vid granskning av finansiell redovisning är att övervaka ett förhållande samt skapa trovärdighet. Detta anser vi även vara tillämpligt vid miljö- och hållbarhetsredovisning.

Enligt vår teori finns det många möjligheter för företagsledningen att utnyttja sitt informationsövertag på bekostnad av intressenterna, till exempel genom att påverka eller på annat sätt styra informationen som släpps till investerare. Därför krävs det någon som är oberoende inför både företagsledningen och intressenterna, som kontrollerar och övervakar redovisningen samt kontrollerar förhållandet mellan de båda. (Scott, 2003). Oavsett om en granskning sker av en revisor eller av någon annan finns det både interna och externa fördelar med att låta en oberoende part granska en miljö- och hållbarhetsredovisning. Enligt vår teori ger revisorns granskning en stämpel av godkännande, vilket intygar att redovisningen är korrekt och riktig.

Genom empirin har vår förståelse växt för att den främsta externa fördelen är att trovärdigheten ökar, redovisningen blir inte längre bara en reklamtrycksak. Ett viktigt sätt att skapa trovärdighet är genom öppenhet och att informationen som lämnas är relevant för målgruppen och situationen (Hedqvist, 2002). Genom att rikta redovisningen åt rätt håll, det vill säga mot intressenterna, uppnås en bättre relation och en trovärdighet skapas. Vi har dessutom kommit till insikt om att det även är viktigt med en trovärdig redovisning internt, för att till exempel styrelsen ska kunna använda den vid beslutsfattande. Det driver dessutom det interna arbetet framåt och skapar samordnings- och effektiviseringsmöjligheter. Dessutom kan det skapa en bättre överblick över verksamheten. Dessa interna fördelar uppkommer genom att revisorn lyf-

ter på stenar och ställer frågor, vilket leder till att företagen tvingas att se över sina interna system och rutiner.

Vårt syfte har inte varit att utreda om det finns några nackdelar med granskning men vi vill ändå belysa att de enligt revisorer finns, då främst ur företagets perspektiv. Nackdelarna innebär främst ökade kostnader och ökat anspråkstagande av resurser. Dessutom kan vissa företag vara rädda för att visa att det saknas substans i företagets redovisning. Som en koppling till vår teori, där vi utgår från den rationella människan och att denna handlar i egenintresse, kan denna rädsla vara ett problem i form av informationsasymmetri. Då den redovisade informationen som släpps till intressenterna är reviderad, minskar företagsledningens möjligheter att påverka och styra informationen.

Vi kan alltså genom vår empiri och analys konstatera att vår förförståelse om att det finns fördelar, då främst att trovärdigheten ökar, har fått ytterligare bekräftelse.

### **6.3 Analys av om revisorn anser att de har några fördelar vid revision av miljö- och hållbarhetsredovisningar**

Vår förförståelse i det som berör vad revisorer anser, i frågan om de har några fördelar vid revision av miljö- och hållbarhetsredovisningar, är att vi upplevde att omvärlden sannolikt har ett stort förtroende för revisorn genom att denna ses som en oberoende part och är van vid revidering. Vidare antog vi att just detta skulle medföra en stor fördel för revisorerna jämfört med andra granskare av miljö- och hållbarhetsredovisningar.

Nästan uteslutande anlitar företagen samma revisionsbyrå både till den traditionella finansiella redovisningen och miljö- och hållbarhetsredovisningen. Fördelarna med att använda samma revisionsbyrå är att de har förståelse för och kunskap om företagets verksamhet, rutiner och risker. De har även tillgång till samma information och informationskällor som revisionsbyrån en gång har samlat in, vilket ger en kortare startsträcka. Det är dock möjligt att detta främst är en fördel om miljö- och hållbarhetsredovisningen inte är en separat redovisning utan integrerad i den traditionella årsredovisningen. Det kan då innebära en fördel om hela redovisningen är granskad av samma valda revisionsbyrå.

Eftersom det är vanligt att samma revisionsbyrå anlitas uppkommer det en naturlig fördel för revisorer jämfört med andra granskare. Detta för att företag som faller under BFL 6 kap 1 § måste få sin finansiella redovisning granskad av en revisor och därför skapas det en relation mellan parterna.

Det finns dock vissa företag som känner en rädsla för oberoendet och på grund av detta väljer en annan byrå. Dessutom finns det även företag som väljer en annan revisionsbyrå än den vanliga, för att anlita den som är skickligast på revidering av miljö- och hållbarhetsredovisningar. Detta tror vi dock är vanligast bland företag som anlitar mindre revisionsbyråer, till den finansiella redovisningen, som inte har kompetens att revidera icke-finansiella redovisningar.

Vi fick bekräftat att det finns många andra fördelar för revisorer som granskare av miljö- och hållbarhetsredovisningar, där den främsta är att de är kunniga inom revisionsmetodiken. Revisorer har dessutom större kunnande och förståelse för hela verksamheter. De har kunskap om ett företags affärsrisker, vet vad som påverkar resultatet och den finansiella ställningen. Vidare kan även yrkesetik och erfarenhet av att jobba med redovisningar, redovisningssystem och revision ses som fördelar. Dessutom uppfattas revisorer som trovärdiga och oberoende av företagets intressenter, åtminstone från de finansiella intressenterna. Revisorer är även kunniga i om vad som menas med rättvisande bild när det gäller redovisning samt i att fundera på hur en läsare uppfattar en redovisning.

En stor fördel är även att de globala revisionsbyråerna har närvaro i alla länder där klienterna har sina verksamheter. Idag finns det inga internationella konsultfirmor som granskar dessa redovisningar, som kan mäta sig med detta. Dessutom jobbar revisorer sällan ensamma, utan de jobbar istället i specialistanknutna team. Detta gäller även vid granskning av miljö- och hållbarhetsredovisningar, där ingen revisor ensam genomför revideringen, utan det krävs väl sammansatta team med specialister inom olika områden. Trots att det inte är en del av vårt syfte har vi kunnat konstatera att det inte finns några direkta nackdelar för revisorer vid granskning av dessa redovisningar, förutsatt att de har goda sakkunskaper.



Efter att ha tolkat det material som legat till grund för denna fråga har vi vidgat vår förståelseram och fått en ny inblick i vilka fördelar som revisorn anser att de har vid denna typ av revision.

#### **6.4 Analys av revisorers inställning till lagstiftning**

För att intressenter ska kunna känna att ett företags redovisning är trovärdig och tillförlitlig är det sannolikt att det krävs ett lagstadgat krav på att en oberoende part granskar dessa redovisningar. Idag finns redan lagstiftning över de finansiella redovisningarna men dock inga som berör de frivilliga, såsom miljö- och hållbarhetsredovisningar. Vår uppfattning var att det krävs ett lagstadgat krav på att en oberoende part ska utföra revideringen av de frivilliga redovisningarna. Annars finns det en risk för att redovisningarna kommer att ses som en reklamtrycksak och därmed inte skapa någon direkt trovärdighet eller tillförlitlighet från intressenters synvinkel.

Vi kan konstatera att förr eller senare kommer det att krävas ett lagstadgat krav på att någon oberoende part granskar miljö- och hållbarhetsredovisningar. Utan lagstiftning kommer det aldrig att bli någon jämn kvalitet i redovisningarna. Vår teori utgår från att det är viktigt att informationen som släpps till intressenterna är trovärdig och användbar. För att den ska vara användbar och jämn krävs att vissa egenskaper är uppfyllda, till exempel relevans och reliabilitet. Det måste därför skapas ramverk, där en oberoende part kan kontrollera att redovisningarna följer dessa ramverk.

Trenden visar idag att fler och fler integrerar miljö- och hållbarhetsredovisningen som en del i den traditionella årsredovisningen. Detta gör att användarna förutsätter att även denna del är granskad, precis som den finansiella delen av årsredovisningen. Men detta är inte alltid fallet, då granskningen av den ena delen är frivillig och inte nödvändigtvis behöver vara granskad. Detta tyder också på att det är allt viktigare att även denna redovisning blir granskad av en oberoende part.

Det finns företag som redan idag låter sina redovisningar granskas, men än har det inte gått till den utsträckningen att alla gör det och detta kan kanske till viss del beror på rädsla för revision. Även här blir informationsasymmetrin, som vi tar upp i vår teori, synlig. Företagsledningen har kanske ett informationsövertag som de inte vill förlora.

Även om det kommer att krävas ett lagstadgat krav på oberoende granskning är det än så länge i ett för tidigt skede då en utveckling av revisionsmetodiken först måste ske. Som ett första steg har FAR under 2004 gett ut en rekommendation i Sverige som berör oberoende granskning av hållbarhetsredovisningar, vilken revisionsbyråerna idag använder sig av i större eller mindre utsträckning.

Utifrån att ha tolkat materialet har vi fått bekräftat att den uppfattning vi hade från början stämmer med verkligheten. Det kan dock konstateras att det är i ett för tidigt skede att införa lagstadgat krav på oberoende granskning eftersom vissa delar, såsom revisionsmetodik, behöver vidareutvecklas.

## **6.5 Kapitelsammanfattning**

I detta kapitel har en analys gjorts som bygger på empirin och vår teori. Det har framkommit att det krävs en varierande kompetens beroende på vilket klientföretags miljö- eller hållbarhetsredovisning som ska revideras. Vid revideringen jobbar revisorerna alltid i team och det krävs kunskap om klientföretaget, revisionsmetodik samt att vara insatt i frågor som berör miljö och hållbarhet.

Den främsta externa fördelen som uppkommer genom att låta en oberoende part granska frivilliga miljö- och hållbarhetsredovisningar är att trovärdigheten ökar, och redovisningen ses inte längre som en reklamtrycksak.

Det är vanligt att företag anlitar samma revisionsbyrå för revidering både av den finansiella och icke-finansiella redovisningen, vilket ger revisorer en stor fördel jämfört med andra granskare. Revisorer har också ett flertal andra fördelar, där kunskap i revisionsmetodik är den viktigaste. Andra fördelar är att de jobbar i team samt att de största revisionsbyråerna är globala.

För att få en jämn kvalitet i redovisningarna kommer det i framtiden att krävas ett lagstadgat krav på att någon oberoende part granskar miljö- och hållbarhetsredovisningarna, men det är än så länge i ett för tidigt skede.

## **7. Slutsats**

---

*I detta avslutande kapitel kommer våra slutsatser och reflektioner kring vårt problemområde att presenteras. Kapitlet avslutas med förslag till fortsatt forskning.*

---

### **7.1 Slutsats och egna reflektioner**

Syftet med uppsatsen var att beskriva och utreda vilken kompetens som revisorer anser krävs vid granskning av miljö- och hållbarhetsredovisningar samt om de anser att det uppkommer några fördelar genom att låta dessa redovisningar granskas. Dessutom ville vi se om revisorer anser att de i sin yrkesroll och med sin kompetens har några fördelar vid denna typ av revision. Slutligen ville vi belysa vad lagstiftning (eller frånvaron av) innebär för denna form av revision.

Utifrån vår uppsats kan vi inte dra några generella slutsatser, men detta har inte varit vår mening då undersökningen bygger på en hermeneutisk ansats även om den inte till fullo följer detta synsätt.

Vi kan efter vår empiri och analys få en förståelse för att verkligheten skiljer sig till viss del ifrån vad våra tankar var från början. Genom att tolka den information som framkommit i vår empiri har vi kunnat konstatera att så länge det inte finns ett lagstadgat krav på att de frivilliga redovisningarna granskas av en oberoende part går det inte att definiera vilken kompetens som krävs för den enskilda revisorn. Dessutom har det framkommit att revisorn aldrig jobbar enskilt utan i team där personer med olika kompetens sätts samman. Det kommer antagligen därför aldrig att gå att definiera den exakta kompetensen som behövs för en revisor, utan bara vilken grundläggande kompetens som krävs. Istället får exakt kompetens definieras i förhållande till uppdrag och team.

Vi har däremot fått bekräftat att de fördelar vi ansåg fanns även stämmer överens med verkligheten, både gällande oberoende granskning och revisorers fördelar. Det kom dessutom fram andra fördelar i samband med intervjuerna som gjorde att vi mer och mer insåg hur stora fördelar revisorerna har. Den främsta fördelen är att revisorer

har kunskap inom revisionsmetodik, vilket är viktigt vid all form av revidering oavsett om det handlar om finansiell eller icke-finansiell redovisning.

En annan stor fördel, som vi utgick från, är att klienterna nästan uteslutande använder sig av samma revisionsbyrå vid revidering av finansiell redovisning och miljö- och hållbarhetsredovisning. Det framkom dessutom en annan stor fördel, som vi inte själva hade haft en tanke på, vilket var att de stora revisionsbyråerna är globala och har närvaro i alla länder där klientföretaget finns.

Vi tror att en svaghet i uppsatsen är att revisorerna har haft svårt att se nackdelar om sig själv som granskare inom området. Även om uppsatsens syfte har varit att endast utreda revisorns fördelar skulle det ha gett oss en bättre helhetsbild om vi även hade fått fram fördelar respektive nackdelar för de andra granskarna, som till exempel miljökonsulterna. Detta hade dock varit för tidskrävande med hänsyn till den tid vi har haft till vårt förfogande.

Vi kan slutligen konstatera att det är klart att revisorer har stora fördelar, men det krävs att det är stora revisionsbyråer. De mindre revisionsbyråerna kommer nog att ha svårt att ha all den kompetens som behövs tillgänglig, eftersom det vanligtvis är en sammansättning av specialister som är inriktade mot olika områden. Mindre revisionsbyråer har vanligen inte möjlighet att anställa de specialister, som enligt vår mening krävs, då detta skulle innebära en stor kostnad för byråerna.

Det förs en diskussion, i bland annat media, om revisorers trovärdighet eftersom de traditionellt förknippas med finansiellt ekonomiskt kunnande. Vi menar därför att det är viktigt att de revisionsbyråer som har sakkunskaper är tydliga på att informera och förmedla sin kompetens. Det gäller att revisionsbyråerna är öppna och lämnar information för att omvärlden ska kunna få ett förtroende för dem som granskare av miljö- och hållbarhetsredovisningar.

Avslutningsvis kan vi fastslå att vår undersökning till viss del ger stöd åt vår teori, det vill säga att det krävs att en tredje oberoende part, som innehar vissa egenskaper, granskar redovisningen för att denna ska bli trovärdig. Däremot går det inte exakt att fastställa vilka egenskaper som krävs för varje enskild revisor.

## **7.2 Förslag på fortsatt forskning**

Under tiden som vi har genomfört vår undersökning har nya funderingar dykt upp som berör miljö- och hållbarhetsredovisningar.

Framförallt tycker vi att det hade varit intressant att undersöka vilka intressenter som kräver att dessa frivilliga rapporter är granskade av en oberoende part för att skapa trovärdighet samt om intressenterna skiljer sig åt i uppfattning. Vidare kan då undersökas om vilken kompetens som intressenterna anser att miljö- och hållbarhetsrevisorererna bör besitta.

Ytterligare en fundering som dykt upp är att vid finansiell redovisning utser bolagsstämman en revisor som ska kontrollera ledningens agerande. När det gäller miljö- och hållbarhetsredovisningar utser företagsledningen själv revideraren. Det finns här inget lagstadgat krav på vem som ska utse denna reviderare eller vem som ska revidera. Minskar trovärdigheten om företagsledningen själv har fattat beslut och utsett granskaren?

## **Källförteckning**

ACCA. *Towards Transparency: progress on global sustainability reporting 2004.*

Certified Accountants Educational Trust, London, 2004.

Almgren Richard, Brorson Torbjörn. *Miljörevision, Handbok för miljörevisorer och andra som är intresserade av miljöledning och miljörevision.*

Green Business AB, Kristianstads Boktryckeri, 2003. ISBN: 91-974654-0-2.

Andersen Ib. *Den uppenbara verkligheten: val av samhällsvetenskaplig metod.*

Studentlitteratur, Lund, 1998. ISBN: 91-44-00627-6.

Bakka Jörgen Frode, Fivelsdal Egil, Lindkvist Lars. *Organisationsteori: struktur – kultur – processer.*

Liber-Hermods AB, Lund, 1993. ISBN 91-21-60391-X.

Bergström Sören, Catusù Bino, Ljungdahl Fredrik. *Miljöredovisning.*

Liber Ekonomi, Gyllene Snittet AB, 2002. ISBN 91-47-06411-0.

Christensen Lars, Andersson Nina, Engdahl Carin, Haglund Lars. *Marknadsundersökning – en handbok. (2:a uppl.).*

Studentlitteratur, Lund, 2001. ISBN: 91-44-01799-5.

Dunn, J. *Auditing: Theory and practice.* (3rd ed.)

Prentice Hall, 2001, ISBN 0-273-64638-9.

FAR (1). *FARs samlingsvolym 2004 – del II.*

FAR Förlag AB, STC i Avesta 2004, ISBN 9189678184.

FAR (2). *FARs Revisionsbok 2004.*

FAR förlag AB, Rotanor AS, 2003. ISBN: 91-89678-16-8.

FEE, Fédération des Experts Comptables Européens. *FEE Discussion Paper Providing Assurance on Sustainability Reports 2002.*

Företagsfakta (2004).

<http://www.foretagsfakta.se>. Accessdatum: 2004-11-25.

Gray R, Owen D, Maunders K. *Corporate Social Reporting: Accounting and accountability*.

Hemel Hempstead, Prentice Hall, 1987. (Refererad i Ljungdahl, 1999).

*GRI, Global Reporting Initiative*. (2004)

<http://www.globalreporting.org/about/faq2.asp>. Accessdatum 2004-11-15.

Gunnarsson R. Copyright [Dept of Prim Health Care Göteborg University – Research methodology web site]. Oct 31, 2002.

<http://infovoice.se/fou>. Accessdatum: 2005-01-27.

Hedqvist Rolf. (2002). *Trovärdighet – en förutsättning för förtroende*.

Stockholm: Styrelsen för psykologiskt försvar.

<http://www.psyccdef.se/bibliotek/doc.asp?FileID=58>. Accessdatum 2004-12-22.

Ijiri, Yuiji, 1983, “*On the Accountability-Based Conceptual Framework of Accounting*”, Journal of Accounting and Public Policy, No 2, s 75-81

*IMH Resurs*. (2004). <http://www.imhresurs.se/PED/kompe.htm>.

Accessdatum 2004-11-17.

Jönsson Sten. (1985). *Eliten och normerna*. Lund: Doxa.

KPMG. *KPMG International Survey of Environmental Reporting 1999*.

Larsson Lars-Olle. *Miljöledning, miljörevision, miljöredovisning*.

Scandbook, Ekerlid, 1995. ISBN: 9188594440.

Larsson Lars-Olle. *Miljöredovisningen och miljöinformation i årsredovisningen*.

Studentlitteratur, Lund, 1997. ISBN: 91-44-00458-3.

Larsson Lars-Olle i samarbete med KPMG. *Miljöinformation och miljöredovisning – En vägledning för företag och revisorer.*

Ljunglöfs Offset, 1999. ISBN: 91-973222-4-5.

Leijonhufvud Jonas. (2003). *Etik stark trend i bolagets rapporter.* [Digital version]. Svenska Dagbladet, 7 januari 2003.

Line Mark, Hawley Hope, Krut Rita, 2002. “*The Development of Global Environmental and Social Reporting*”, Corporate Environmental Strategy.

Vol 9 No 1, s 69-78

Ljungdahl Fredrik. *Utveckling av miljöredovisning i svenska börsbolag: praxis, begrepp, orsaker.* Lund, Lund Univ.Press, 1999. ISBN: 9179665632.

*Nationalencyklopedin Supplement.*

Bokförlaget Bra Böcker AB, Malmö, 2000 Brepols Graphic Industries.

ISBN: 91-7133-733-4.

*Ord för Ord: Svenska synonymer och uttryck.* (4:e uppl.).

Nordstedt Cop, Stockholm, 1992. ISBN: 9119154720.

Patel Runa, Davidsson Bo. *Forskningsmetodikens grunder; att planera, genomföra och rapportera en undersökning.*

Studentlitteratur, Lund 1994. ISBN: 91-44-30952-X.

Saunders Mark, Lewis Philip, Thornhill Adrian. *Research methods for business students.* (3rd ed.) Harlow. Financial Times. Prentice Hall 2003. ISBN: 0272658042.

Scott W. *Financial accounting theory.* (3rd ed.).

Prentice Hall, 2003. ISBN 0-13-065577-5.

Smith Dag. *Redovisningens Språk.* (2:a uppl.).

Studentlitteratur, Narayana Press (Danmark) 2000. ISBN: 91-44-01384-1.

*ÅRL, Årsredovisningslag* (1995:1554). Sveriges Rikes Lag 2004.



## **BILAGA 1 - Intervjufrågor**

1. Vad är Er befattning?
  - Civilekonom
  - Auktoriserad revisor
  - Godkänd revisor
  - Miljörevisor
  - Konsult
  - Annat:
  
2. Vad har Ni för utbildning?
  - Endast grund- och gymnasieutbildning
  - Högskole-/universitetsutbildning, med inriktning mot:
    - Teknik, \_\_\_\_\_ år
    - Ekonomi, \_\_\_\_\_ år
    - Humaniora/teologi, \_\_\_\_\_ år
    - Naturvetenskap/matematik, \_\_\_\_\_ år
    - Beteendevetenskap, \_\_\_\_\_ år
    - Juridik, \_\_\_\_\_ år
    - Samhällsvetenskap, \_\_\_\_\_ år
    - Övrigt, \_\_\_\_\_ år
  - Specialutbildning:
  
3. Vilka områden har Ni erfarenhet från, och hur många år inom dessa områden?
  - Inom området företagsekonomi/revision, \_\_\_\_\_ år
  - Inom miljö, \_\_\_\_\_ år
  - Inom etik/moral, \_\_\_\_\_ år
  - Utanför ovanstående områden, \_\_\_\_\_ år
  
4. Finns all den kompetens som behövs för att kunna revidera miljö- och hållbarhetsredovisningar inom Ert företag, eller brukar Ni ta in några externa konsulter som är specialister?
  - All kompetens finns tillgänglig inom företaget (gå direkt till fråga 6)
  - Externa konsulter anlitas i:
    - 100% av uppdragen
    - 75-99% av uppdragen
    - 50-74% av uppdragen
    - 25-49% av uppdragen
    - 1-24% av uppdragen
  
5. Inom vilket område är det vanligast att Ni anlitar extern kompetens (rangordna vid fler än 1 svar)?
  - Miljöaspekter
  - Sociala aspekter
  - Annat:

6. Krävs det varierande kompetens för olika slags företag (t ex industri och tjänsteföretag)?
7. Vilken kompetens anser Ni krävs för att kunna granska en frivillig miljöredovisning respektive hållbarhetsredovisning? Är denna kompetens specifik för Sverige, eller är den generell för de flesta länder?
8. Anser ni att revisors-/ekonomutbildningen saknar någon del för att kunna jobba med miljö- och hållbarhetsredovisningar?
9. Har Ni något annat att tillägga som berör kompetens och egenskaper hos den person som granskar en miljö- och hållbarhetsredovisning?
10. A) Vilka fördelar anser Ni att det finns genom att låta en oberoende tredje part granska frivilliga miljö- och hållbarhetsredovisningar?  
  
B) Vilka nackdelar anser Ni att det finns genom att låta en oberoende tredje part granska frivilliga miljö- och hållbarhetsredovisningar?
11. Anser Ni att det bör finnas lagstadgat krav på att miljö- och hållbarhetsredovisningar granskas av en oberoende part?  
 Ja  
 Nej  
Motivering:
12. Använder Ni några riktlinjer eller ramverk vid granskning av miljö- och hållbarhetsredovisningar?  
 Ja (ange vilka):  
 Nej
13. Är det vanligt att ett företag anlitar samma revisionsbyrå både för den traditionella finansiella redovisningen och för miljö- och hållbarhetsredovisningen?  
 Ja  
 Nej (gå direkt till fråga 15)
14. A) Vilka fördelar anser Ni att det finns med att företagen använder samma revisionsbyrå?  
  
B) Vilka nackdelar anser Ni att det finns med att företagen använder samma revisionsbyrå?

15. A) Vilka fördelar anser Ni att revisorer har jämfört med andra granskare av miljö- och hållbarhetsredovisningar, till exempel fristående miljökonsulter?

B) Vilka nackdelar anser Ni att revisorer har jämfört med andra granskare av miljö- och hållbarhetsredovisningar, till exempel fristående miljökonsulter?

16. Har Ni något annat som Ni vill tillägga när det gäller revidering av miljö- och hållbarhetsredovisningar genom revisionsbyråer?

17. Får vi lov att offentliggöra:

A) företagets namn i uppsatsen?

Ja

Nej

B) Ert namn i uppsatsen?

Ja

Nej

**Tack för att Ni tog Er tid att besvara dessa frågor! Om Ni vill har en kopia av uppsatsen när den är klar är det bara att e-posta oss på [frida\\_jenny@mail.com](mailto:frida_jenny@mail.com).**