



Institutionen för Ekonomi

FEC 632

Kandidatuppsats

Höstterminen 2006

# Revisionskvalitet

-En studie om granskningen av miljöinformationen

Författare:

Marina Hollertz

Malin Olsson

Handledare:

Fredrik Ljungdahl

## **Förkortningar**

MB	Miljöbalk (1998:808)
ÅRL	Årsredovisningslag (1995:1554)
BFN	Bokföringsnämnden
FAR SRS	Branschorganisationen för revisorer och rådgivare
FN	Förenta Nationerna (United Nations)

## **Sammanfattning**

1997 infördes en ändring i ÅRL som innebar att företag med tillstånds- eller anmälningspliktig verksamhet ska redovisa miljöinformation i förvaltningsberättelsen. BFN har kommit med ett uttalande när det gäller riktlinjer för vad miljöinformationen ska innehålla och att den ska granskas och godkännas av revisorn i samband med granskning av övriga förvaltningsberättelsen.

Syftet med uppsatsen är att beskriva och förklara kvaliteten på granskningen av miljöinformationen utifrån olika faktorer. För att uppfylla syftet har vi använt en deduktiv ansats och samlat in våra primärdata utifrån den kvantitativa metoden.

Vi har gjort ett slumpmässigt urval bland revisorerna i Sverige och skickat ut en Internetenkät.

Resultat visar att de flesta revisorerna inte godkänner bristande miljöinformation. Med hjälp av primärdata och statistiska tester kunde vi konstatera att godkännandet av miljöinformationen inte påverkas av faktorerna kompetens, tidspress och prioritering. Vi fann i vår studie att det förekommer att revisorer godkänner bristande miljöinformation.

# Innehållsförteckning

<b><u>1. Inledning</u></b> .....	<b>6</b>
1.1 Bakgrund .....	6
1.2 Problemdiskussion .....	6
1.3 Syfte .....	9
1.4 Disposition .....	9
<b><u>2. Metod</u></b> .....	<b>11</b>
2.1 Vetenskaplig metod .....	11
2.2 Datasamlingsmetod .....	12
2.3 Kapitelsammanfattning .....	13
<b><u>3 Teori</u></b> .....	<b>14</b>
3.1 Miljöredovisning och miljöinformation .....	14
3.2 Förvaltningsberättelsens innehåll enligt ÅRL kapitel 6 .....	15
3.3 Miljöinformation i förvaltningsberättelsen enligt BFN U 98:2 .....	16
3.4 Granskning av miljöredovisning och miljöinformation .....	17
3.5 Tillstånds- och anmälningsplikt .....	18
3.6 Revisionskvalitet .....	18
3.7 Kompetens .....	20
3.8 Tidspres .....	21
3.9 Prioritering .....	21
3.10 Kapitelsammanfattning .....	22
<b><u>4 Empirisk metod</u></b> .....	<b>23</b>
4.1 Undersökningens metod .....	23
4.2 Urval .....	23
4.3 Operationalisering .....	25
4.3.1 Validitet .....	25
4.3.2 Reliabilitet .....	26
4.4 Experimentets och frågeformulärets utformning .....	27
4.5 Kapitelsammanfattning .....	31
<b><u>5 Analys</u></b> .....	<b>32</b>
5.1 Struktur .....	32
5.2 Svarefrekvens .....	32
5.3 Frågeformulärets svarefrekvens .....	33

5.3.1 Godkända förvaltningsberättelsen.....	33
5.3.2 Förvaltningsberättelsens anmärkningar.....	34
5.3.2.1 Ägarförhållande och Verksamhet.....	34
5.3.2.2 Marknadsutveckling och Resultat .....	34
5.3.2.3 Väsentliga händelser .....	35
5.3.2.4 Miljö .....	35
5.3.2.5 Framtida utveckling.....	35
5.3.2.6 Förslag till vinstdisposition .....	36
5.3.3 Revisorns tidspress .....	36
5.3.4 Revisorns prioritering.....	37
5.3.5 Prioritering i förvaltningsberättelsen.....	37
5.3.6 Användning av experter .....	38
5.3.7 Revisionsbyråns storlek.....	39
5.3.8 Könsfördelning.....	39
5.4 Kön och storlek .....	40
5.4.1 Miljöanmärkningens könsfördelning .....	40
5.4.2 Revisionsstorlekens påverkan .....	41
5.5 Granskningens kvalitet.....	41
5.6 Användning av experter .....	43
5.7 Revisorns tidspress.....	44
5.8 Revisorers prioritering.....	46
5.9 Summering av testernas utfall .....	48
5.10 Kapitelsammanfattning .....	49
<b>6 Slutsats .....</b>	<b>51</b>
6.1 Förslag till fortsatt forskning.....	52
<b><u>Referenslista .....</u></b>	<b>54</b>
<b>Appendix.....</b>	<b>58</b>

# Kapitel 1 Inledning

---

*Detta kapitel inleds med en bakgrund och problemdiskussion som ligger till grund för uppsatsens syfte. Vi avslutar kapitlet med att presentera uppsatsens disposition.*

---

## 1.1 Bakgrund

SVT visade under hösten 2006 dokumentärserien ”Planeten”. Dokumentären diskuterar omfattningen av människans resursförbrukning. Det uppges i dokumentären att när det beräknats finnas 9 miljarder människor på jorden år 2050 och om konsumtionsutvecklingen fortsätter kommer 5 jordklot behövas för att kunna möta resursbehovet. Denna dokumentärserie är den senaste i raden av varningar om människans miljöpåverkan. Människan har sedan länge intresserat sig för sin miljöpåverkan. Detta har även varit stora frågor på internationell politisk nivå. 1992 var Sverige ett av världens länder som skrev under Agenda 21. Agenda 21 är ett initiativ från Förenta Nationerna (FN) som vill påverka samhällets levnadssätt och lyfta fram konsekvenserna på miljön. Här bestämdes bland annat att utsläpp ska regleras till lägre nivåer. Detta påverkade människans eget agerande och Bergström, Catusus och Ljungdahl (2002) nämner att människans agerande även påverkat företagens miljöpåverkan.

## 1.2 Problemdiskussion

Enligt Miljöbalk (MB) (SFS 1998:808) kapitel 9 § 6 ska företag som driver miljöfarlig verksamhet anmäla och eventuellt ansöka om tillstånd. Verksamhetens miljöpåverkan ska sedan årligen redovisas i offentliga miljörapporter som lämnas till en tillsynsmyndighet enligt MB kapitel 26 § 20, vanligen länsstyrelsen eller den kommunala miljö- och hälsoskyddsnämnden.

1997 antogs regeringens proposition (1996/97:167) om ”Miljöredovisning och miljöinformation i samhället”. Det innebar att ett nytt krav i Årsredovisningslag (ÅRL) (SFS 1995:1554) kapitel 6 § 1 stycke 4 infördes. Företag som är tillstånds- eller anmälningspliktiga, enligt MB kapitel 9 § 6, har en upplysningsplikt att lämna miljöinformation i årsredovisningens förvaltningsberättelse.

Bokföringsnämnden (BFN) kom med ett uttalande, BFN U98:2, om hur kravet på miljöinformation i förvaltningsberättelsen ska tolkas. Informationen som förväntas tas upp i förvaltningsberättelsen ska lätt kunna hämtas ur miljörapporterna som årligen ska lämnas till tillsynsmyndigheten. BFN tar upp sju informationspunkter som kan förväntas tas upp i förvaltningsberättelsen, att tillstånds- eller anmälningspliktig verksamhet finns och vad den avser, verksamhetens miljöpåverkan, om tillstånd måste förnyas eller revideras, om tillstånd eller anmälan sökts och ännu inte erhållits, väsentliga förelägganden och hur beroende bolaget är av verksamheten.

Upplysningen omfattas av revisorns granskningsområde utan särställning av revisionsplikten. Flening (1997) säger att inget krav på särskild miljörevision ställs, utan miljöinformationen ska omfattas av det arbete som utförs av den granskande revisorn. Flening (1999) uppger att en revisor som granskar företag med tillstånds- eller anmälningspliktig verksamhet ska veta var informationen hittas för att kunna kontrolleras och hur bristande miljöinformationen kan påverka revisionens kvalitet. Frågan är om revisorn har den kompetens som krävs för att kunna granska miljöinformationen i förvaltningsberättelsen?

Det ställs många krav på en revisor idag. En revisor ska vara expert på flera områden, både i rollen som revisor och i rollen som konsult till revisorns klienter. Att en revisor har i uppgift att granska den obligatoriska miljöinformationen är ett i leden av nya krav som ställs på revisorns arbete. De nya kraven på granskning av obligatorisk miljöinformation i förvaltningsberättelsen ställer även större krav på revisorns kompetens. Flening (1997) förklarar att ett flertal företag som bedriver miljöfarlig verksamhet utan anmälan eller tillstånd har en ren revisionsberättelse. Detta ger en negativ bild av revisionens kvalitet. Ett liknande resultat registrerade Ljungdahl (2005) vid en dokumentstudie av 216 bolags årsredovisningar som bedriver miljöfarlig verksamhet hade påtagliga brister i den miljöinformation som presenterades och att de studerade bolagen fått rena revisionsberättelser. Revisorn ska genom planering av revisionen säkerställa att den kompetens som krävs finns och eventuellt komplettera kompetensen i de

områden då den inte är tillräcklig och att revisionen motsvarar kraven enligt god revisionsred. Hur villiga är revisorer att ta hjälp av experter inom miljörevision?

Under planeringen ska revisorn kartlägga riskområden och sedan bestämma hur mycket tid som ska ägnas åt granskningen inom respektive område uppger FAR SRS (red. 2005). Revisorn ska på så sätt göra en uppskattad tidsplan över granskningen. Coram, Ng och Woodliff (2004) föreslår att tidspress ska tas i åtanke vid planeringen då tidspressen leder till att oegentligheter godkänns. Kan tidspressen påverka granskningen av miljöinformation?

Både Flening (1997) och Ljungdahl (2005) rapporterar att det förekommer att företag med miljöfarlig verksamhet inte redovisar miljöinformation enligt BFN:s rekommendationer och har trots det fått rena revisionsberättelsen. Ljungdahl (2005) tolkar denna förekommande felaktighet som nedprioritering hos företagen. Att revisorerna sedan godkänt miljöinformationen måste vara ett tecken på nedprioritering även från dem. Påverkar revisorns prioritering av miljöinformation granskningen?

Att ta hjälp av experter är ett sätt för en revisor att utvidga revisionens reliabilitet. Det gör att tillförlitligheten blir större i den miljöinformation som finns i förvaltningsberättelsen. Att anlita en miljöexpert är inte alltid ett alternativ som är tillgängligt för en revisor vid granskningen av den obligatoriska miljöinformationen. Hur kan detta påverka granskningen av den obligatoriska miljöinformationen? Andersson och Andersson (2003) undersökte i sin kandidatuppsats om revisorns granskning av företagens upplysningsplikt om miljöinformation i förvaltningsberättelsen inverkar på informationens tillförlitlighet. Andersson och Andersson (2003) kom fram till att ett samarbete mellan revisorn och miljöexperter avgörs av den tillgång på miljöexperter som revisorn har. En revisor på en större revisionsbyrå har tillgång till miljöexperter och eventuellt miljörevisorer medan en revisor på en mindre revisionsbyrå inte har det och eventuellt inte har råd att anlita en miljöexpert. Kan detta i sin tur påverka revisorns benägenhet att skriva under en felaktig redovisning?



### **1.3 Syfte**

Vårt syfte med uppsatsen är att beskriva och förklara kvaliteten på revisorns granskning av miljöinformationen i förvaltningsberättelsen utifrån olika faktorer.

### **1.4 Disposition**

Vi vill redogöra för hur dispositionen för uppsatsen ser ut. Detta sker genom att vi kort presenterar varje kapitel.

I kapitel 2 beskriver vi deduktiv ansats och kvantitativ metod som vi valt att använda för att realisera vårt syfte, vi tar upp varför vi valt dessa metoder och vilka alternativen var.

I kapitel 3 beskriver vi de olika teoretiska delarna. Vi börjar med att beskriva begreppen miljöredovisning och miljöinformation. Vi förklarar vad en förvaltningsberättelse bör innehålla och hur den regleras. Sedan kommer vi att beskriva miljöinformationen i en förvaltningsberättelse och vad som menas med tillstånds- och anmälningspliktig verksamhet. Kapitlet avslutas med teori om granskningen av miljöinformation och miljöredovisning som vi sedan bygger våra hypoteser ifrån.

Kapitel 4 innehåller en beskrivning av vår empiriska metod. Vi beskriver vad en survey-undersökning är och varför vi använt den, hur vi gör vårt urval, operationalisering och avslutar kapitlet med att förklara hur vi tagit fram experimentet och frågorna.

I kapitel 5 analyserar vi vårt empiriska material. Det gör vi med hjälp av tabeller och diagram. Vi testar även signifikansen i hypotesernas samband genom Fishers Exakta test, Mann Whitney U test och Chitvå Test.

I kapitlet 6 redogör vi för den slutsats vi kommit fram till. Vi besvarar även frågor som framkommit under vår problemdiskussion. Kapitlet avslutas med förslag till fortsatt forskning.

Varje kapitel avslutas med en kapitelsammanfattning där vi lyfter fram viktiga delar och eventuella slutsatser som vi tagit del av under kapitlets gång.

## Kapitel 2 Metod

---

*I detta kapitel beskriver vi hur vi realiserar vårt syfte. Det realiseras med hjälp av den vetenskapliga metoden deduktiv ansats och en kvantitativ metod för vår datainsamling. Vi beskriver dessa metoder, tar upp varför vi valt att använda dom, vilka alternativen är och varför vi valt bort dessa.*

---

### 2.1 Vetenskaplig metod

Svenning (2000) uppger att vi uppfattar vår verklighet beroende på vilka olika teorier vi har med oss, att vi varje dag använder en stor mängd teoretisk kunskap för att tolka och förstå den verklighet vi lever i. Undrar vi över något söker vårt intellekt automatiskt bland de teorier vi har lagrat i minnet med hjälp av alla våra erfarenheter. Vår teoretiska kunskap inom området granskning av den obligatoriska miljöinformationen var vid arbetets början påtagligt begränsad. Inledningsvis ägnade vi oss därför åt att sätta oss in i teorin inte bara för att få ökad kunskap utan också för att få en uppfattning om mängden teori som fanns och hur stark denna teori verkade vara. Vi kom fram till att det fanns flera mindre starka teorier som beskriver hur granskningen ser ut och faktorer som påverkar den.

Saunders, Lewis och Thornhill (2007) skriver att den vetenskapliga metodens deduktiva ansats är mest lämplig då undersökningens utgångspunkt finns i teorin, vilket bäst passade in på vår undersökning. Utifrån teorin formulerade vi hypoteser som vi skulle testa genom en empirisk undersökning. Detta är enligt Saunders, Lewis och Thornhill (2007) ett kännetecken på att en deduktiv ansats används. Alternativet till deduktiv ansats är att arbeta utifrån den induktiva ansatsen. Enligt Saunders, Lewis och Thornhill (2007) kräver denna metod mer egen kunskap, vilket vi kände att vi inte hade. Det som talar för att vi arbetat utifrån den induktiva ansatsen är som Svenning (2000) uppger att den induktiva ansatsen är bra då teorin inte är klar och då en stark teori saknas inom området. Då vi har flera mindre starka teorier som vi satt oss in i och arbetat utifrån har vi inte helt och hållet börjat i empirin, som är kännetecknet för den induktiva ansatsen enligt Svenning (2000).

Riskerna med att arbeta utifrån den deduktiva ansatsen är enligt Saunders, Lewis och Thornhill (2007) att vi skapar en felaktig bild av verkligheten eftersom vi begränsar oss till de variabler som redan framkommit och vi kan ha gått miste om andra aspekter. Denna risk får vi vara medvetna om och ta hänsyn till särskilt i vår analys och slutsats. Med hjälp av teorin arbetade vi oss fram till vår problemformulering och vårt syfte. Vårt syfte blev att beskriva och förklara kvaliteten på granskningen av den obligatoriska miljöinformationen i förvaltningsberättelsen utifrån olika faktorer vilket enligt Saunders, Lewis och Thornhill (2007) också gör undersökningen till en deduktiv ansats, att vi vill förklara. En induktiv ansats hade krävt ett mer tolkande syfte med kunskapsintresse att förstå något. Med den deduktiva ansatsen, enligt Saunders, Lewis och Thornhill (2007) behövde vi inte närheten till undersökningsobjektet, vi hade istället möjlighet att undersöka ett mindre antal variabler hos en större målgrupp och med detta generalisera de svar vi fått. Detta passar bra med hänsyn till att vi vill undersöka hur variablerna påverkar revisionskvaliteten. En sista anledning till att vi använde oss av den deduktiva ansatsen är som Saunders, Lewis och Thornhill (2007) nämner att den är mindre tidskrävande vilket vi känner är en fördel då vi får mer tid att sätta oss in i alla olika delar och på det sättet får ut bredare kunskap.

## **2.2 Datainsamlingsmetod**

Vår datainsamlingsmetod grundas i uppsatsen syfte att vi vill beskriva och förklara kvaliteten på granskningen av miljöinformationen utifrån olika faktorer. Vår kunskap inom detta område var mycket begränsad. Under vår datainsamling hittade vi en tidigare gjord uppsats av Andersson och Andersson (2003) som tar upp detta problem, slutsatsen här är att kompetensen och därmed granskningen är tillräcklig. Det vi undrade över var den valda empiriska metoden i form av intervjuer. En tankeställning vi fick angående detta var att intervjuer gör tillförlitligheten av denna undersökning för svag, vi skulle därför testa en annan empirisk metod för att få fram analysunderlag och vi har använt oss av en lite annorlunda infallsvinkel. Vi har valt att göra en survey-undersökning som baseras på ett experiment, en uppbyggd förvaltningsberättelse med tillhörande frågor. En survey-undersökning ger undersökaren fördelen att samla in kvantitativ data i

stora mängder som sedan lätt kan analyseras genom statistiska testmodeller enligt Saunders, Lewis och Thornhill (2007). Vi har därför i huvudsak valt att använda oss av den kvantitativa metoden eftersom den möjliggör generalisering som Home och Solvang (1997) uppger. Denna metod öppnar också för ett visst avstånd till undersökningspersonerna enligt Holme och Solvang (1997) vilket vi önskar ska ge möjligheten att titta på ett större antal.

Stukát (2005) uppger att tillförlitligheten i en kvantitativ studie ökar när en större målgrupp undersöks, vilket vi vill. Vi är inte i behov av den kvalitativa metoden som enligt Holme och Solvang (1997) är flexibel och djupgående. Istället önskar vi att genom använda en kvantitativ metod få in en större mängd information i form av slutna svarsalternativ från flera personer som kan omformas till siffror och som kan skapa underlag i en statistisk analys. Enligt Holme och Solvang (1997) är det viktigt att vara medveten om metodens begränsningar för att kunna tolka resultatet korrekt. Detta fick vi känna på i utformningen av frågeformuläret när vi skulle rama in den information vi behövde med hjälp av slutna svarsalternativ. Detta blev ett tidskrävande arbete som vi fick mycket lärdom av. Vi har i frågeformuläret även med ett par öppna svarsalternativ, dessa mer kvalitativa frågeställningar hjälper oss att få in den lite bredare information vi behöver inom dessa områden.

### **2.3 Kapitelsammanfattning**

I detta kapitel har vi tagit upp de metoder som vi valt att arbeta utifrån, den vetenskapliga metodens deduktiva ansats och datainsamlingsmetoden kvantitativa metod. Fördelarna för oss med att arbeta utifrån deduktiv ansats är att vi utgår ifrån den befintliga teorin och därför inte behöver så mycket egen kunskap inom det område vi vill undersöka.

## Kapitel 3 Teori

---

*Detta kapitel syftar till att ge läsaren förståelse för de teorier som vi använder för att kunna besvara vår frågeställning. Vi börjar med att definiera begreppen miljöredovisning och miljöinformation. Vi kommer sedan att presentera vad som gäller enligt lagrum och rekommendationer för förvaltningsberättelser och miljöinformation. I ett avsnitt förklarar vi vad som menas med tillstånds- och anmälningspliktig verksamhet. Detta kapitel avslutas med att vi presenterar olika faktorer som enligt teorin påverkar miljöinformationen och revisionskvaliteten. Ur dessa tar vi fram våra hypoteser.*

---

### 3.1 Miljöredovisning och miljöinformation

Larsson (1997) uppger att miljöredovisning är ett sätt för företagen att kommunicera sitt miljöarbete till sina intressenter. Valet av hur företaget miljöredovisar kan delas upp på två olika sätt, redovisning i eller utanför årsredovisningen. Miljöredovisning utanför årsredovisningen sker främst i separat miljöredovisning eller omfattas i miljö- och etikredovisning eller hållbarhetsredovisning. Företag kan även frivilligt eller obligatoriskt redovisa sitt miljöarbete i årsredovisningen. För att kunna urskilja dessa två olika sätt att redovisa miljöaspekter kommer vi fortsättningsvis prata om miljöredovisning för sådan redovisning som sker separerat från årsredovisningen. Den miljöredovisning som innefattas i årsredovisningen, oavsett om den är tvingande eller inte, kallar vi för miljöinformation. Denna indelning använder Larsson (1997) för att lättare kunna urskilja dessa begrepp och redovisningsmetoder. Vi finner att detta är ett lämpligt sätt att avgränsa oss i de olika redovisningsmetoderna.

Vi har nu delat upp redovisning av miljömässiga aspekter i två huvudgrupper, miljöredovisning, som avser den miljöredovisning som sker separat från årsredovisningen, och miljöinformation, som avser den miljöredovisning som innefattas i årsredovisningen. Miljöinformationen behöver alltså inte vara tvingande om företaget inte bedriver tillstånds- eller anmälningspliktig verksamhet. Det finns företag som frivilligt redovisar sin miljöpåverkan i årsredovisningen, miljöpåverkan som inte omfattas av kravet om

miljöinformation i förvaltningsberättelsen enligt ÅRL kapitel 6 § 1 stycke 4. En trend av hur företag miljöredovisar har utlästs efter en studie av Larsson och Ljungdahl (2005), som fann att företag mera integrerar miljöredovisningen i årsredovisningen. Med det menas att företagens miljöredovisning omarbetas och lyfts in som miljöinformation i årsredovisningen.

### **3.2 Förvaltningsberättelsens innehåll enligt ÅRL kapitel 6**

Vad en förvaltningsberättelse ska innehålla regleras genom ÅRL kapitel 6. En förvaltningsberättelse ska ge en rättvisande översikt över företagets utveckling, ställning och resultat. Vid behov ska den även innehålla upplysningar och eventuellt hänvisningar till belopp som tas upp i övriga årsredovisningen. Sådana upplysningar kan vara förhållanden som är viktiga vid bedömningen av företagets utveckling, ställning och resultat och som inte redovisas i den övriga årsredovisningen. Den ska även innehålla viktiga händelser som inträffat under räkenskapsåret och eventuellt efter räkenskapsårets slut samt företagets förväntade framtida utveckling med en beskrivning av risker och osäkerhetsfaktorer. Vad som har skett inom företagets forskning och utveckling. Om företaget är aktivt utomlands ska detta rapporteras. I förvaltningsberättelsen ska det framgå om handel med egna aktier har förekommit och framförallt värdet på de aktier som förvärvats eller överlåtits under räkenskapsåret. Om det anses vara väsentligt för bedömning om företagets ställning och resultat ska upplysningar om finansiella instrument uppges i förvaltningsberättelsen. Förvaltningsberättelsen ska även innehålla icke-finansiella upplysningar som är väsentliga för att kunna skapa en förståelse för företagets utveckling, ställning och resultat. Dessa icke-finansiella upplysningar inkluderar miljö- och personalfrågor. Bedrivs verksamhet som är tillstånds- eller anmälningspliktig enligt MB ska upplysningar om verksamhetens påverkan på den yttre miljön lämnas. Detta är den obligatoriska miljöinformationen eller som vi kallar miljöinformation.

Förvaltningsberättelsens innehåll styrs även av rekommendationer, bland annat från BFN och Branschorganisationen för revisorer och rådgivare (FAR SRS). BFN:s rekommendation för förvaltningsberättelsen, BFN U 96:6

Förvaltningsberättelsens innehåll, tar upp vad förvaltningsberättelsen ska hålla som en tolkning av vad ÅRL kapitel 6 § 1 säger om förvaltningsberättelsen. BFN:s syftar till att en förvaltningsberättelse ska komplettera den information som lämnas i övriga årsredovisningen. BFN U 96:6 ger en mer detaljerad förklaring över vad som ska finnas i en förvaltningsberättelse. FAR SRS rekommendation om förvaltningsberättelsens innehåll, FAR:s Vägledning Om Årsredovisningen i aktiebolag, är mer överskådlig. FAR SRS lägger större vikt på att förvaltningsberättelsen ska återspegla företaget och att den övriga informationen ska skapa en allsidig bild. Båda rekommendationerna lägger stor vikt på att informationen i förvaltningsberättelsen ska vara väsentlig. Dessutom ska förvaltningsberättelsen innehålla information som är viktigt vid bedömningen av företaget. Detta har sin ståndpunkt vid jämförbarheten, en viktig orsak till varför revision ska utföras.

### **3.3 Miljöinformation i förvaltningsberättelsen enligt BFN U 98:2**

BFN har gett ut ett uttalande (BFN U 98:2) med riktlinjer för vilken miljöinformation de anser bör finnas med i förvaltningsberättelsen. Det är totalt 7 punkter, med utformandet enligt följande:

1. Bolaget ska ange om verksamhet bedrivs som kräver tillstånds- eller anmälningsplikt.
2. Bolaget ska ange vad tillstånds- eller anmälningsplikten avser.
3. Om bolaget bedriver tillståndspliktig verksamhet ska miljöpåverkan genom utsläpp till luft, vatten eller mark anges.
4. Om bolaget behöver förnya tillstånd under kommande räkenskapsår ska detta anges samt motiveras.
5. Bolaget ska kommentera om tillstånd eller godkänd anmälan inte finns för verksamhet som kräver detta.
6. Bolaget ska kommentera väsentliga förelägganden.
7. Bolaget ska ange hur beroende det är av verksamheten som kräver tillstånds- eller anmälningsplikt.

BFN U 98:2 uppger att upplysningskraven begränsas till endast den verksamhet som har en miljöpåverkan på den yttre miljön i Sverige. För koncernredovisning



begärs mera en översiktlig upplysning över de viktiga tillstånds och anmälningspliktiga verksamheterna. Företagets hela miljöpåverkan kan anses vara mycket högre än vad som uppges i miljöinformationen i förvaltningsberättelsen då BFN U 98:2 begränsar även upplysningsskyldigheten till produktionsprocessen. Bolag som inte omfattas av denna specifika upplysningsplikt kan frivilligt redovisa miljöinformation. Holmqvist-Larsson (1999) kommenterar att BFN:s U 98:2 ska ses som minimikrav av vad lagen säger och att företagen själva ska föra utvecklingen om upplysningsplikt av miljöinformation.

### **3.4 Granskning av miljöredovisning och miljöinformation**

Miljöredovisning är frivillig att granskas av oberoende part. Rekommendation finns för vad som ska redovisas, däremot finns inga specifika normer som måste följas utan företagen får själva välja vilken av riktlinjerna som bäst passar in på företagets sätt att arbeta eller själv skapa egna. Enligt BFN U 98:2 kan inte en miljöredovisning ersätta upplysningskravet om miljöinformation i förvaltningsberättelsen. Upplysningsplikten av miljöinformation i förvaltningsberättelsen är alltså tvingande.

Det finns inga specifika rekommendationer för granskning av miljöinformationen. Miljöinformationen omfattas av den årliga granskning som revisorn utför för hela årsredovisningen. Revisorn ska försäkra sig om att miljöinformationen finns i förvaltningsberättelsen och att den är tillförlitlig. Ett hjälpmedel för revisorn kan vara att titta på de miljörapporter som företaget årligen ska lämna till tillsynsmyndigheten. Flening (1999) pekar på kravet på revisorns kunskap om skyldigheten enligt ÅRL kapitel 9 § 6 stycke 4. Det är också viktigt att revisorn har kunskap om MB. En revisor ska alltså kunna utläsa av företagets verksamhet och genom kunskap för vad MB säger om ett företag har upplysningsplikt om sin yttre miljöpåverkan eller inte. Det är olagligt att bedriva miljöfarlig verksamhet utan tillstånd eller anmälan, enligt MB kapitel 9 § 6 stycke 1. Det är alltså av stor vikt att revisorn har den kunskap som krävs för vad som utgör en miljöfarlig verksamhet och om det granskande företaget bedriver verksamhet som inkluderas i miljöfarlig verksamhet.

### **3.5 Tillstånds- och anmälningsplikt**

Enligt MB kapitel 9 § 6 är det förbjudet att utan tillstånd eller innan anmälan bedriva miljöfarlig verksamhet. Vad miljöfarlig verksamhet innebär definieras i MB kapitel 9 § 1. Det avser:

1. Utsläpp av avloppsvatten, fasta ämnen eller gas från mark, byggnad eller anläggning i mark, vattenområde eller grundvatten.
2. Användning av mark, byggnad eller anläggning som medför olägenhet för människors hälsa, på miljön genom utsläpp eller genom förorening av mark, luft, vattenområden eller grundvatten.
3. Användning av mark, byggnader eller anläggningar som medför olägenhet för omgivningen genom buller, skakningar, ljus, joniserande eller icke-joniserande strålning eller liknande.

Vilka verksamheter som betecknas som tillstånds- och anmälningspliktig verksamhet hittas i Förordningen (SOU 1998:899) om miljöfarlig verksamhet och hälsoskydd. Verksamhetens slag indelas i tre olika grader, A-, B- och C-anläggning. Dessa grader bestämmer om verksamheten kräver anmälan eller tillstånd. A-anläggning kräver tillstånd. Detta tillstånd ska ansökas hos miljödomstolen. B-anläggning kräver också tillstånd. Men tillståndet kan fås av länsstyrelsen. C-anläggning kräver endast en anmälan som görs hos den kommunala nämnd där anläggningen är placerad. Vilken anläggning som den miljöfarliga verksamheten klassificeras inom hittas i förordningens bilaga.

### **3.6 Revisionskvalitet**

För att säkerställa revisionens kvalitet utför FAR SRS obligatoriska kvalitetskontroller. Dessa kvalitetskontroller genomförs genom att auktoriserade revisorer granskar varandra. FAR SRS utför även stickprovskontroller på granskningar. FAR (red. 2005) nämner att en dåligt utförd revision kan skada revisorn, medarbetare och revisorn i form av en profession. Enligt Flening (1997) är kontrollerna som görs inte tillräckliga då bristande miljöinformation i förvaltningsberättelsen har godkänts. Det finns även senare studier som visar på

bristande revisionskvalitet. I dokumentstudien utförd av Ljungdahl (2005) visades att av 216 stycken tillståndspliktiga bolag saknade 24 stycken miljöinformation i förvaltningsberättelsen och samtliga hade rena revisionsberättelser. En ren revisionsberättelse innebär att revisorn officiellt har godkänt årsredovisningen utan några större anmärkningar. För att revisionskvaliteten ska bli så bra som möjligt måste revisorn följa uppsatta yrkesseder i sitt arbete. God revisionsbedömning följs genom att granskningen byggs på en korrekt bedömning av väsentlighet och risk. En sådan bedömning kräver kännedom om vad som krävs enligt den granskades verksamhets lagar och rekommendationer. Med rekommendationer menas BFN:s och FAR SRS rekommendationer och internationella rekommendationer, men även de seder och handelsbruk som påverkar regleringen. Revisorn ska i sin revisionsberättelse försäkra att årsredovisningen innehåller riktiga uppgifter och att den är uppställd på sådant sätt att jämförbarheten är tillförlitlig. Ljungdahl (2005) rapporterar om att avsaknad av miljöinformation i årsredovisningar för företag som bedriver miljöfarlig verksamhet och som inte anmärkts från revisorn ska ses som brott mot upplysningsplikten. Revisorn har svikigt i sitt arbete om god revisionsbedömning.

Flera studier har gjorts inom detta område. Willett och Page (1996) hävdar att bristande revisionskvalitet från revisorn leder till att systematiska fel missas eller att fel upptäcks och ändå godkänns. Denna bristande revision försämrar kvaliteten på granskningen av årsredovisningen. Enligt FAR (red. 2005) kan intressenterna inte längre vara säkra på att revisorns uttalande om tillförlitligheten är korrekt. Många av företagets intressenter känner tillförlit på revisorns ord. Denna tillförlitlighet ligger sedan till grund för beslut som fattas mot bolaget, exempelvis om banken ska bevilja ett lån så att den stora investeringen företaget vill göra ska bli verklig.

**H<sub>1</sub>** → Revisorns granskning av den obligatoriska miljöinformationen för företag med tillstånds- eller anmälningspliktig verksamhet är bristande.

### 3.7 Kompetens

Då upplysningsplikten av miljöinformation inte gäller samtliga företag utan begränsas till företag med tillstånds- eller anmälningspliktig verksamhet krävs det av revisorn en större kompetens för att kunna identifiera sådana verksamheter uppger Flening (1997). Ljungdahls (2005) dokumentstudie visar att av de 24 som saknade miljöinformation i förvaltningsberättelsen var de flesta mindre bolag. Ljungdahl förklarar detta som okunskap om lagstiftningen och normgivningen från företagets sida och bristande rådgivning från revisorns. Mindre revisionsbyråer har inte samma kompetens och tillgång till experter som större revisionsbyråer. Större revisionsbyråer har egna miljöspecialister som stödjer revisorn i dess arbete. Idag ställs inga krav på miljökunskande från revisorn enligt Andersson och Andersson (2003).

Raghunathan (1991) anser att benägenheten att godkänna bristande informationsbevis beror på okunskap hos granskaren. Okunskapen grundas i bristande förståelse för varför informationen är viktig och vad konsekvenserna blir om den inte är tillförlitlig. Denna okunskap leder till en tro på att informationen inte är relevant för slutresultatet. Revisorns möjlighet till praktiskt stöd genom utomstående expertis är ett verktyg att använda för att försäkra tillförlitligheten hos informationen, enligt Flening (1999). Här anser Andersson och Andersson (2003) att språkproblem kan uppstå mellan revisorn, företagets miljöansvarig och miljöexperten. Miljöexperten ska fungera som en länk mellan företagets miljöansvarig och revisorn. Idag krävs inte någon särskild större miljökunskap från revisorn vid auktorisation. Enligt Andersson och Andersson (2003) är det heller inte troligt att det kommer ske inom en snar framtid då det är många andra områden som kräver revisorns uppmärksamhet. Detta ökar kravet på att revisorn ta hjälp av kunskap som innehas av miljöexperter.

**H<sub>2</sub>** → Bristande användning av experter leder till att ofullständigt granskad miljöinformation godkänns.

### **3.8 Tidspress**

En granskning är ett tidspressat arbete för revisorn. FAR (red. 2005) anser att planeringsstadiet i granskningen är till för att revisorn ska hitta de områden som behöver granskas där risken för väsentliga fel är som störst. Under planeringen ska revisorn lägga upp en tidsplan för hur lång tid som ska ägnas åt respektive område. Planeringen är ett verktyg för att revisorn ska kunna arbeta mera effektivt och därmed undvika eventuell tidspress för att granskningen ska bli färdig inom en begränsad tid. Coram, Ng och Woodliff (2004) föreslår att tidspress ska tas i åtanke vid planeringen, då den kan förklara svagare revisionskvalitet. Efter en studie av den effekt som tidspress och risken för felaktigheter i granskningen fungerar drar Coram, Ng och Woodliff (2004) slutsatsen att det är vanligare att acceptera tveksamma revisionsbevis än att hoppa över granskningen av ett granskningsområde vid hög tidspress. Däremot exemplifierar Raghunathan (1991) att tidspress påverkar revisorns oberoende och professionella ställningstagande som är väsentligt för revisionens kvalitet och granskningen när bristande finansiell information hittas. Det är erkänt att den tidspress som revisorn känner kan påverka granskningen. Tidspressen borde då påverka granskningen av miljöinformation och så att miljöinformationen som inte redovisas enligt BFN U 98:2 godkänns.

**H<sub>3</sub>** → Revisorns tidspress vid granskning leder till att ofullständig miljöinformation godkänns.

### **3.9 Prioritering**

Ljungdahl (2005) menar att förklaringen till att den bristande miljöinformation som redovisas godkänns är okunskap och ovilja från både bolaget och revisorn. Okunskap och ovilja är två tecken på nedprioritering. Tecken på okunskap, menar Ljungdahl (2005) är att företagen brister i informationen, att förväxlingar om vad tillstånd och anmälan står för. Denna okunskap lyser sedan igenom vid revisorns granskning då bristfällig information godkänns. Det kan på ett sätt vara förståeligt att en revisor prioriterar miljöinformationen annorlunda, då granskningen planeras efter tidigare granskning, viktiga händelser eller förändringar under räkenskapsåret och vad tidigare efterforskningar gett som resultat. Willett och

Page (1996) refererar till Rhodes (1978), som uppger att prioritering av arbete sker för områden som är viktiga för slutresultatet. Är området inte så viktigt att anmärkning i revisionsberättelsen kommer ske finns en hög benägenhet att hoppa över arbetet. En sådan prioritering påverkar revisionskvaliteten negativt. Revisorn har inte utfört sitt åtagande och den tillförlitliga miljöinformationen som beslutstagare tar hänsyn till är missvisande. En revisor har inte utfört sitt arbete enligt god revisionssed. En kvalitetsstämpel som försäkrar att arbetet skötts enligt de lagar och rekommendationer som finns och att revisorn oberoende granskat den information som finns i årsredovisningen.

**H<sub>4</sub>** → Revisorers lägre prioritering av miljöinformation leder till att bristande sådan godkänns i granskningen av förvaltningsberättelsen.

### **3.10 Kapitelsammanfattning**

I detta kapitel har vi definierat begreppet miljöinformation. Vi har också angivit vad en förvaltningsberättelse ska innehålla och vad miljöinformationen i denna ska bestå av enligt gällande lagregler och rekommendationer. ÅRL kapitel 6 reglerar hur en förvaltningsberättelse ska se ut. Lagen ska tolkas genom rekommendationer från BFN och FAR SRS som ger revisorn råd om hur granskningen av förvaltningsberättelsen ska ske. Upplivningskravet på miljöinformation regleras av ÅRL kapitel 6 § 1 st 4. BFN har uttalat om hur lagrummet ska tolkas genom BFN U 98:2.

Vi har beskrivit vad tillstånds- och anmälningspliktig verksamhet är. Det utgörs av företag som har miljöfarlig verksamhet som ska anmälas eller ansökas om tillstånd för att enligt MB kapitel 9 § 1 få drivas.

Utifrån teorier om miljöinformation och revisionskvalitet har vi hittat tre olika faktorer som påverkar granskningen av miljöinformation och revisionskvaliteten. Faktorerna är revisorns kompetens, tidspress och prioritering. Genom teorin och faktorerna har vi skapat fyra hypoteser.

## **Kapitel 4 Empirisk metod**

---

*Här beskriver vi den empiriska undersökningen. Vi redovisar för urvalsprocessen. Vi beskriver vår operationalisering och förklara enkätens utformning.*

---

### **4.1 Undersökningens metod**

Vår vetenskapliga metod består av en deduktiv ansats. Datasamlingen kommer att ske genom kvantitativ metod. För att lättare kunna hantera insamlingen av den kvantitativa metoden har vi valt att utföra en survey-undersökning. Enligt Saunders, Lewis och Thornhill (2007) ger en survey-undersökning oss större kontroll över undersökningsprocessen. Survey-undersökningens utfallen ska sedan användas för att kunna generera förklaringar om vår utvalda målpopulation. Enligt Saunders, Lewis och Thornhill (2007) kan survey-undersökningar utföras på flera sätt, genom observationer, strategiska intervjuer eller frågeformulär för att samla in de primärdata som undersökaren behöver för att kunna svara på sitt problem. Vi har valt att använda oss av en Internetenkät som innehåller ett experiment med tillhörande frågeformulär som mätinstrument. Vi tror att experimentet kan ge oss bästa möjliga koppling mellan teori och empiri. En Internetenkät försäkrar oss att komma i direkt kontakt med respondenten som enligt Saunders, Lewis och Thornhill (2001) nämner att Witmer, Colman och Katzman (1999) uppger som en fördel med internetenkät. Vi ser fördelar för respondenten med att svara direkt i formuläret på datorn, i form av tidvinnande. Genom denna undersökningsmetod tror vi att svarsfrekvensen blir större som Saunders, Lewis och Thornhill (2007) uppger att människor har en tendens att med jämna mellanrum läsa och svara på sin e-post. Att använda en Internetenkät ger oss även en ekonomisk fördel, då vi inte har det kapital att skicka ut postenkäter.

### **4.2 Urval**

Vår målgrupp är auktoriserade revisorer i Sverige då de auktoriserade revisorerna skriver under den slutliga revisionsberättelsen. Vi hade givetvis önskat att kunna studera alla auktoriserade revisorer i Sverige för att få en så sanningsenlig bild

som möjligt, det vill säga göra en totalundersökning. Detta var inte möjligt eftersom det kräver alldeles för mycket resurser, bara våra resurser i form av tid och pengar är avsevärt begränsade. Enligt Svenning (2000) skulle en totalundersökning bli för tidskrävande för respondenterna om alla vetenskapliga undersökningar skulle baseras på hela populationen. Vi har istället gjort en urvalsundersökning. Svenning (2000) uppger att det är ett bra alternativ till att undersöka hela populationen. Vid urvalsundersökningen måste vi försäkra att vår målpopulation är väl representerad av vår urvalspopulation. Genom statistiskt urval har vi skapat en miniatyrkopia av den hela populationen, för att ge samtliga auktoriserade revisorer en lika stor chans att komma med i stickprovet. Vi valde att använda oss av Internet vid insamling av data till miniatyrkopian. Vi tog hjälp av en sökmotor på Lokaldelens hemsida (061211) och sökte efter revisionsbyråer i Sverige med auktorisering. Denna sökmotor gav oss tillgång till samtliga revisionsbyråer som finns tillgängliga på Lokaldelens register. Den skapade också möjligheten att kunna avgränsa vår sökning till de revisionsbyråer som innehar auktorisation eller minst en auktoriserad revisor. Sökmotorn gav oss ett täckningsfel som innefattar de revisorer som inte lagt upp sig på den Internetsida vi har valt att använda oss av. Detta täckningsfel bedömde vi som obetydlig eftersom antalet revisionsbyråer på sidan var stort. Ur sökresultatet valde vi var femte revisionsbyrå, dels från A och dels från Ö för att få ett slumpmässigt urval. Här uppstod vissa svårigheter på grund av att vi bara vill undersöka auktoriserade revisorer. Vi kom ganska snabbt fram till att det fanns många revisorer under denna kategori som inte var auktoriserade. Vi hade för avsikt att undersöka auktoriserade revisorers granskning och ville inte ändra på det, följden blev att det tog lite längre tid än vi hade beräknat men vi fick den lista som vi önskade. Vi valde ut 300 undersökningspersoner som ska utgöra vårt stickprov och motsvara vår målpopulation. Enligt Svenning (2000) har stickprovets storlek inget att göra med populationens storlek utan är beroende av hur svaret på frågorna fördelas och vilken precision vi vill åstadkomma. En fördel för oss var att vi redan när de första svaren kom in kunde få ut olika typer av statistik med hjälp av det programmet vi använde oss av och såg tidigt varierande svar, främst på våra kvalitativa frågor.



### **4.3 Operationalisering**

Operationalisering handlar enligt Holme och Solvang (1997) om hur vi går från vår teoretiska nivå till en konkret nivå där vi kan göra mätningar. Med den kvantitativa metoden som vi i huvudsak använder oss av måste vi ha ett precist och mätbart uttryck för den teoretiska frågeställning som vi vill undersöka enligt Holme och Solvang (1997). Vår operationalisering börjar i den teori vi har hittat och de samband vi fått fram och vill undersöka. Svårigheten kan enligt Holme och Solvang (1997) vara att undersökningsspersonerna inte har samma uppfattning som oss vilket kan göra att våra frågor inte blir heltäckande och ger det resultat vi önskar. Holme och Solvang (1997) uppger också att om vi får de svar vi vill ha är vår operationalisering korrekt. Svaren måste vara täckande både för oss själva och för revisorerna. Vad vill vi då ha svar på? Vi önskar få svar på granskningens kvalitet. Vi frågar oss nu, är våra frågor en bra operationalisering av denna kvalitet det vill säga får vi en heltäckande bild av granskningen utifrån våra frågor och vårt experiment? Finns det andra aspekter som vi inte fått med? Är operationaliseringen fruktbar med hänsyn till vårt syfte? För att få fram dessa svar behöver vi titta på validiteten och reliabiliteten.

#### **4.3.1 Validitet**

Validitet handlar om ifall vår mätmetod mäter det vi vill mäta, för att kunna säkerställa uppsatsens syfte och våra hypoteser. Har vi undersökt rätt fenomen på rätt sätt? Den enklaste formen av validitet är face validity, det vill säga vår egen bedömning om det finns en koppling mellan teori och empiri uppger Svenning (2000). För att på bästa möjliga sätt garantera denna koppling i vår undersökning har vi valt att utforma ett experiment. Andra tidigare undersökningar inom detta område är bland annat en uppsats av Andersson och Andersson (2003) som är gjord med en annan metod i form av intervjuer. Vi tror att ett experiment kommer ge en bättre validitet därför att undersökningsspersonernas egen personliga bedömning av granskningens kvalitet inte styr de resultat vi får fram, det som påverkar resultatet är istället deras förmåga att granska, vilket är just det vi vill titta på. Frågemetoden är känslig enligt Svenning (2000). Det är just det vi kom fram till när vi funderade över hur vi ville få fram vårt resultat. Denna känslighet vill vi minska genom att utforma ett experiment istället för att göra intervjuer

eller endast enkätfrågor. Vi är givetvis väl medvetna om att vi fortfarande måste vara uppmärksamma på hur vi formulerar de frågor vi har valt, att vi skickar dem till rätt personer och så vidare. Det problem vi framförallt vill reducera genom vår metod är att vår målgrupp ska skämmas för att avslöja vissa saker, detaljer i arbetet med att granska. Detta är en av de delar som undersökaren bör tänka på för att skapa en så bra validitet som möjligt enligt Svenning (2002).

#### **4.3.2 Reliabilitet**

Hade vi fått samma resultat med en annan mätmetod? Om två olika undersökningar genomförs med samma syfte och metod ska det ge samma resultat. Detta är reliabiliteten! Enligt Svenning (2000) ser författare olika på reliabiliteten. Vissa anser att samma mätinstrument ska kunna användas flera gånger och ge samma svar. Andra anser att om två undersökningar som innehåller samma begrepp och samma frågeställning ska ge samma resultat. Den första är den mest begränsade eftersom den alltid kräver samma mätinstrument. Den menar att det inte räcker med samma frågeställning för att olika undersökningar ska ge samma svar. När vi fann uppsatsen av Andersson och Andersson (2003) började vi fundera på reliabiliteten i deras arbete. Vi kom snart fram till att vi skulle undersöka samma sak, ha en liknande frågeställning men med ett annat mätinstrument. Utifrån detta förväntade vi oss att få ett annat svar än tidigare studenter hade fått. Vårt tankesätt var att olika mätinstrument ger olika resultat trots att de kanske har samma frågeställning. Vi förmodade att en annan empirisk metod, experiment med frågeformulär istället för intervjuer skulle ge högre tillförlitlighet.

Enligt Christensen, Engdahl, Carlsson och Haglund (2001) finns vissa nackdelar med en intervju. Det finns en risk att intervjuaren styr respondenten till det svar som denne vill få fram, eller att respondenten börjar styra intervjuaren in på områden som inte har med intervjuens syfte. Genom enkäter styr vi respondenten till att hålla sig till ämnet. Respondenten får inte någon chans att själv styra frågorna och svaren. Fördelen med en intervju enligt Christensen et al (2001) är att intervjuaren har möjlighet att följa upp, förtydliga och utveckla svaren tillsammans med respondenten, få fram mer djupgående primärdata. Nackdelen

såsom vi ser det att den insamlad primärdata blir mindre tillförlitlig då intervjuaren riskeras påverkas av respondenten. Det är svårare att hålla samma nivå på reliabiliteten i primärdata genom alla intervjuer och att respondenten begränsas av vad den ska göra enligt normer och seder. Respondenten visar mindre hur den tänker vid granskningstillfället. Vi har därför valt att utföra en enkät innehållande ett experiment, där vi inte styrs av uppfattningar som kan skapas vid ett intervjutillfälle. Nackdelen med vår metod är att vi kan styra respondenten att svara så som vi vill genom ledande frågor.

#### **4.4 Experimentets och frågeformulärets utformning**

Avsikten med att göra ett experiment med tillhörande frågeformulär är att vi vill dölja den primärdata vi söker för undersökningsspersonerna, det vill säga primärdata på hur kvaliteten av granskningen av miljöinformationen ser ut. Detta för att vi tror det ökar undersökningens reliabilitet om revisorerna inte vet att vi bedömer deras arbete. Hade vi istället utformat en enkät med frågor där revisorerna skulle ha svarat på vad de tycker om sin förmåga att granska miljöinformationen tror vi att det hade minskat reliabiliteten. Fördelarna med det andra alternativet hade kanske varit att lättare kunna formulera frågor och därmed få en högre validitet.

Vårt frågeformulär skickades ut tillsammans med ett introduktionsbrev. I brevet ville vi inte att syftet med undersökningen skulle komma fram. Vi utformade därför ett övergripande syfte som ligger nära vårt verkliga och som presenterades i introduktionsbrevet.

Experimentet vi tagit fram har på grund av vår avsikt konstruerats så att granskningen av miljöinformationen endast är en liten del av förvaltningsberättelsen. Momentet att arbeta fram ett lämpligt experiment innebar flera svårigheter. Det var många faktorer att ha i åtanke. Vår utgångspunkt var BFN:s riktlinjer om miljöinformation i förvaltningsberättelsen då företag bedriver en miljöfarlig verksamhet. Det första utkastet vi tog fram innehöll för mycket information under rubriken miljö, denna fick vi sen successivt minska och arbeta om tills den blev nästan obetydlig. Nästa moment var att se på

förvaltningsberättelsen i sin helhet så att den inte skulle bli för lång, detta med avseende på att inte skapa allt för stor ansträngning för undersökningspersonerna. Vidare önskade vi hitta en balans i varje stycke det vill säga att det inte var helt korrekt utan att de innehöll rimligt många fel. Då vi tagit fram förvaltningsberättelsen har vi själva kunnat kontrollera vilka fel som finns med och som borde anmärkas på.

Frågeformuläret konstruerades utifrån de teorier och hypoteser vi har tagit fram i uppsatsen. Bakgrunden till varje fråga redovisas i punktform nedan.

- Första frågan om revisorerna hade godkänt förvaltningsberättelsen är väsentlig eftersom förvaltningsberättelsen vi har tagit fram innehåller många fel. Miljöinformationen ska långt ifrån godkännas vid en granskning enligt BFN U 96:6 riktlinjer. Denna fråga skulle bidra till om revisorerna upptäcker felaktig information. Frågan har fått en stor vikt för hur vi ska bedöma revisionskvaliteten. De revisorer som godkänt förvaltningsberättelsen brister i sin granskning då den inte motsvarar BFN U 96:6 och BFN U 98:2. Vi använde slutna svarsalternativ då vi ville att revisorn skulle ta ställning till om förvaltningsberättelsen skulle godkännas eller inte. Vi tog med svarsalternativet ja med anmärkning då en revisionsberättelse kan innehålla anmärkningar även om den kategoriseras som ren, enligt FAR (red. 2005). Detta svarsalternativ skapar alltså ytterligare en bedömningsfråga för revisorn då ställningstagande krävs för om upphittade fel är av sådan grad att förvaltningsberättelsen godkänns eller inte. Vi skulle ha kunnat fråga hur revisorn granskar miljöinformationen i förvaltningsberättelsen. Vi har då klart och tydligt talat om för respondenten att vi vill få reda på hur denne granskar just miljöinformationen. Vi förutsätter då även att revisorn alltid granskar förvaltningsberättelser som innehåller miljöinformation. Genom att fråga hur revisorn skulle godkänna vår förvaltningsberättelse får revisorn själv göra en bedömning om den motsvarar alla rekommendationer och vi uttrycker inte vårt bakomliggande intresse om hur revisorer granskar miljöinformationen. Att dölja vårt intresse för bedömningen av miljöinformationen ökar även reliabiliteten i svaren.
- Andra frågan är av kvalitativ karaktär, här vill vi få fram varför revisorerna kräver minst anmärkning. Med öppna svarsalternativ önskade vi få fram

granskningens kvalitet och respondenten får själv uttrycka sig utan att vi styr dem nämner Christensen et al (2001). Om revisorn som skulle ha lämnat en anmärkning fick uppge denna för respektive stycke. Genom att låta revisorn lämna anmärkningen under den rubrik anmärkningen gällde kunde vi lättare urskilja vad revisorn upptäckt för fel i förvaltningsberättelsen och om felen kräver en anmärkning. Vi styr då inte heller respondenten genom att fråga om anmärkning skulle krävas om miljöinformationen. Revisorn fick kommentera varje stycke trots att vi mest var intresserade av kommentarerna kring miljöinformationen. Om respondenten kommenterat miljö har stor betydelse för vår analys. Den ger oss inblick i att revisorn själv bedömer miljöinformationen. Vi har utefter en eventuell anmärkning sedan dragit slutsatser om samband med våra tre faktorer.

- Fråga tre har som avsikt att testa en av de variabler vi tagit fram och som benämns i vår tredje hypotes, nämligen tidspress. Vi tror att tidspressen vid granskning leder till godkännande av ofullständig miljöinformation. Denna variabel anser vi bäst mäts genom att fråga hur tidspressad revisorn känner sig vid granskning av årsredovisning. Frågan studerades sedan utifrån hur revisorn anmärker på miljöinformationen för att kunna urskilja samband i hypotesen. Revisorn fick gradera sin tidspress på en graderingsskala från ett till sju, där ett motsvarade inte tidspressad, fyra motsvarade lite tidspressad och sju motsvarade mycket tidspressad. Vi är medvetna om att denna fråga brister i validiteten i och med att det är tidspressen de normalt känner vid granskningen som vi frågar efter och sedan mäter detta svar utifrån granskningen i experimentet. Alternativet skulle vara att fråga hur revisorerna själva bedömer att deras tidspress påverkar deras granskning. Men det anser vi minskar reliabiliteten då frågan kan uppfattas förolämpande på deras förmåga att utföra sitt yrke.
- Fråga fyra används för att kunna mäta sambandet mellan prioritering och granskningens kvalitet, vår fjärde hypotes. Den svarande får här ta ställning till om prioritering sker eller inte. Respondentens svar kommer att ge om prioritering sker i granskningen av årsredovisningen, att olika delar är viktigare än andra.
- Fråga fem är en uppföljningsfråga till fråga fyra. Här ska de som prioriterar enligt fråga fyra gradera sin prioritering av de olika styckena i

förvaltningsberättelsen. Vi ville göra jämförelser för revisorerna prioriterar av miljöinformationen framför de andra delarna av förvaltningsberättelsen. Teorin säger att revisorer har en tendens att prioritera ner miljöinformationen. Därför vill vi ta reda på om revisorerna prioriterar miljöinformationen i förvaltningsberättelsen lägre än andra områden som finns med i förvaltningsberättelsen. Respondenten fick betygsätta sin prioritering av varje stycke genom att gradera den från ett till sju, där ett motsvarade lite prioritet, fyra motsvarade medel prioritering och sju motsvarade hög prioritet.

- En diskussion som tidigt dök upp i arbete var i vilken utsträckning experter används vid granskningen. Detta är viktigt för oss att veta för att kunna se om användningen av experter kan påverka kvaliteten på granskningen av miljöinformationen. Respondenterna fick därför svara på frågan om de använder experter vid sin granskning. Vi använde slutna svarsalternativ då det endast finns två alternativ, antingen används experter eller inte.
- Fråga sju talar om vilket/vilka områden experterna i så fall användes inom. Det vi vill få reda på är om respondenterna använder experter till granskningen av miljöinformationen. Då vi inte vill att det ska framgå att vi är ute efter, om revisorerna använder miljöexperter, använder vi återigen öppna svar. Revisorerna får därigenom svara på vilken/vilka områden extern experthjälp tas in.
- Fråga åtta har vi tagit med för att kunna göra jämförelser mellan olika revisionsbyråer utifrån deras storlek. Enligt Ljungdahl (2005) är det troligt att mindre bolag använder mindre revisionsbyråer. Vi vill med detta se om det kan ha påverkat vårt resultat. Genom att revisorn får ange hur många som arbetar på revisionsbyrån vill vi kunna klassificera om respondenten arbetar på en större eller mindre revisionsbyrå.
- Fråga nio och vår sista fråga finns med i ett mer privat intresse. Vi undrar om det skiljer sig mellan könen och hur vår förvaltningsberättelse bedöms. Vi vill även få reda på om det finns någon skillnad mellan könen bland de olika faktorerna.

Vi har inte använt oss av svarsalternativet vet ej, i vårt frågeformulär, då respondenten inte tvingas uttrycka en åsikt eller ta ställning till frågan, enligt

Christensen et al (2001). Genom att använda intervallskala till fråga tre och fem, där respondenten själv skulle uppskatta sin tidspress och prioritering, låter vi respondenten själv få betygsätta sin tidspress och prioritering. Vi kan inte utesluta att svaren kan vara osäkra. Vi såg vissa risker med att använda en intervallskala då respondenten kan betygsätter sig i mitten utan att själv uppskatta sin tidspress eller prioritering. För att minska denna risk för felaktig betygsättning har vi låtit värdet i mitten, fyra, motsvara en bestämd nivå. Om respondenten inte känner sig tillhöra denna nivå får denne svara på den nivå som känns mest korrekt.

#### **4.5 Kapitelsammanfattning**

Vi har i detta kapitel presenterat vår empiriska metod, målpopulation, operationalisering och vårt mätinstrument. Vår empiriska metod består av en survey-undersökning där vi använder Internetenkät med experiment och frågeformulär som mätinstrument, då vi anser att denna metod ger oss mest fördelar och möjligheter att kunna utföra en operationalisering på bästa sätt, för att kunna försäkra oss om att få tillförlitlig primärdata till vår senare analys. Vi har genom statistiskt urval skapat en miniatyrkopia av vår målpopulation, auktoriserade revisorer i Sverige, och genom slumpmässigt urval tagit fram en urvalspopulation på 300 auktoriserade revisorer. Vi har motiverat för vår operationalisering om vårt mätinstrument och fört en diskussion om hur validiteten och reliabilitet påverkar vårt arbete. Vi har avslutningsvis beskrivit hur vi tagit fram vårt mätinstrument, Internetenkät innehållande ett experiment och frågeformulär. Vi har i slutet av kapitlet motiverat för vårt val av frågor och eventuella alternativ.

## Kapitel 5 Analys

---

*I detta kapitel analyserar vi vårt empiriska material. Vi kommer först att presentera analysens struktur och kommentera vår svarsfrekvens. Vi kommer sedan att analysera vårt resultat på respektive fråga från vårt frågeformulär. Vi avslutar kapitlet med att se på de samband som vi tagit fram i våra hypoteser och analysera våra svar för respektive hypotes.*

---

### 5.1 Struktur

Vårt syfte är att beskriva och förklara kvaliteten på granskningen av miljöinformationen utifrån olika faktorer. Vi kommer att börja vår analys med att redogöra för vår svarsfrekvens och vårt bortfall. Vi kommer vidare att analysera förvaltningsberättelsens olika delar, där vi redogör för de anmärkningar som de svarande lämnat i enkäten. Därefter testar vi signifikansen i våra samband för att se om vi ska förkasta eller inte förkasta våra hypoteser. Vid varje analys av hypoteserna börjar vi med att förklara sambandet hypotesen innehåller, som bygger på den befintliga teorin. Vi kommer även att presentera var hypotesens utfall bör finnas i varje tabell. Undersökningens utfall presenteras i frekvenstabeller och korstabeller och analyseras med Fishers Exakta Test. I vår fjärde hypotes använder vi också Mann-Whitney U test för att se om det finns någon skillnad då eventuella extremvärden inte ska påverka utfallet.

### 5.2 Svartsfrekvens

Vi skickade ut 300 enkäter till auktoriserade revisorer i Sverige. Av dessa fick vi endast 26 svar. Några av dem som inte svarade skickade via e-post en förklaring till varför de avstod från att vara med i vår undersökning, där tidsbrist var den mest förekommande förklaringen. Vi är medvetna om att den låga svarsfrekvensen på 8,7 % väsentligt försämrar tillförlitligheten av vår analys. Den är också en bidragande faktor till att vi använder Fishers Exakta Test istället för Chitvå-test som vi först hade tänkt använda, detta test kräver högre svarsfrekvens för att kunna bli trovärdigt.



### 5.3 Frågeformulärets svarsfrekvens

Vi kommer här nedan presentera de svar som vi fått för respektive fråga. Vi kommer även att kommentera och tolka de kvalitativa svar som respondenterna svarat på våra frågor med öppna svarsalternativ.

#### 5.3.1 Godkända förvaltningsberättelsen

Enkätens första fråga är om revisorerna hade godkänt förvaltningsberättelsen. Svarsalternativen var Ja, Ja med anmärkning och Nej. Frekvenstabellen nedan visar hur revisorerna har svarat.

	Antal	Totalt Antal Svarande i %	Antal Svarande i %
Ja	3	11,5 %	12,5 %
Ja, med anmärkning	5	19,2 %	20,8 %
Nej	16	61,5 %	66,7 %
Antal svarande	24	92,3 %	100 %
Bortfall	2	7,7 %	
Totalt antal	26	100 %	

**Tabell 1** Frekvenstabell över hur de svarande har bedömt förvaltningsberättelsen.

Vi kan utläsa ur tabellen att 26 revisorer har besvarat vår enkät, två av dessa har inte svarat på första frågan och visas här som bortfall. Av de svarande har 12,5 % godkänt förvaltningsberättelsen, 20,8 % godkänt den med anmärkning och 66,7 % har inte godkänt den.

De två som inte svarade på frågan lämnade förklaringar att de inte kunde göra någon bedömning ifall de skulle ha godkänt förvaltningsberättelsen eller inte. De uppgav dels att det krävs mer underlag bakom förvaltningsberättelsen för att den ska kunna bedömas för godkännande och att förvaltningsberättelsen skulle ha godkänts om den bakomliggande företagsinformation stämmer överens med innehåll vilket inte framgår i vårt experiment.

### 5.3.2 Förvaltningsberättelsens anmärkningar

I fråga två har de revisorer som kräver anmärkning på förvaltningsberättelsen, 5 revisorer, eller inte godkänt förvaltningsberättelsen, 16 revisorer, svara på vilka områden som kräver rättelse och i vilket avseende. Vi analyserar denna fråga genom att ta fram en frekvenstabell för respektive stycke i förvaltningsberättelsen. Vi får på så sätt ut antalet och procentuella mängden revisorer som lämnat anmärkning på varje stycke och redogöra därefter de mest förekommande anmärkningarna de har lämnat.

#### 5.3.2.1 Ägarförhållande och Verksamhet

	Antal svarande	Antal svarande i %
Anmärkt	12	57,1 %
Inte Anmärkt	9	42,9 %
Totalt	21	100 %

**Tabell 2** Frekvenstabell för hur de som krävt anmärkning på förvaltningsberättelsen har anmärkt på stycket Ägarförhållande och Verksamhet.

Tabellen ovan visar mängden revisorer som anmärkt på stycket Ägarförhållande och Verksamhet i förvaltningsberättelsen. Enligt tabellen anmärker 57,1 % och 42,9 % anmärker inte. De som lämnat en anmärkning uppger att det saknas organisationsnummer och noter.

#### 5.3.2.2 Marknadsutveckling och Resultat

	Antal svarande	Antal svarande i %
Anmärkt	11	52,4 %
Inte Anmärkt	10	47,6 %
Totalt	21	100 %

**Tabell 3** Frekvenstabell för hur de svarande har anmärkt på stycket Marknadsutveckling och Resultat.

Enligt ovanstående tabell har 52,4 % av de svarande anmärkt på stycket Marknadsutveckling och Resultat i förvaltningsberättelsen. Den mest förekommande anmärkningen är att en flerårsöversikt saknas.

### 5.3.2.3 Väsentliga händelser

	Antal svarande	Antal svarande i %
Anmärkt	9	42,9 %
Inte Anmärkt	12	57,1 %
Totalt	21	100 %

**Tabell 4** Frekvenstabell för hur de svarande har anmärkt på stycket Väsentliga händelser.

Av ovanstående tabell kan utläsas att 42,9 % av de svarande har kommenterat detta stycke. Det mesta av kommentarerna handlar om upplägget och mindre om själva innehållet. En har framhävd att den saknar ekonomiska konsekvenser.

### 5.2.3.4 Miljö

	Antal svarande	Antal svarande i %
Anmärkt	12	57,1 %
Inte Anmärkt	9	42,9 %
Totalt	21	100 %

**Tabell 5** Frekvenstabell för hur de svarande har anmärkt på stycket Miljö.

Ur ovanstående tabell kan utläsas att 57,1 % av de svarande anmärkt på stycket Miljö i förvaltningsberättelsen. Det revisorerna saknar här är, information om vad den tillståndspliktiga verksamheten avser, verksamhets miljöpåverkan, om det krävs förnyelse av tillstånden, hur beroende företaget är av verksamheten och vilka verksamheter som går under vilket regelverk. Dessa kommentarer stämmer bra överens med de riktlinjer BFN och FAR SRS säger och som saknats i vår förvaltningsberättelse.

### 5.2.3.5 Framtida utveckling

	Antal svarande	Antal svarande i %
Anmärkt	11	52,4 %
Inte Anmärkt	20	47,6 %
Totalt	21	100 %

**Tabell 6** Frekvenstabell för hur de svarande har anmärkt på stycket Framtida utveckling.

Enligt ovanstående tabell anmärker 52,4 % på Framtida utveckling. En av revisorerna anmärkte att framtida utveckling avseende ekonomi saknades. En annan uppgav att stycket inte uppfyllde kraven, men skulle troligen ändå godkänna det.

### 5.3.2.6 Förslag till vinstdisposition

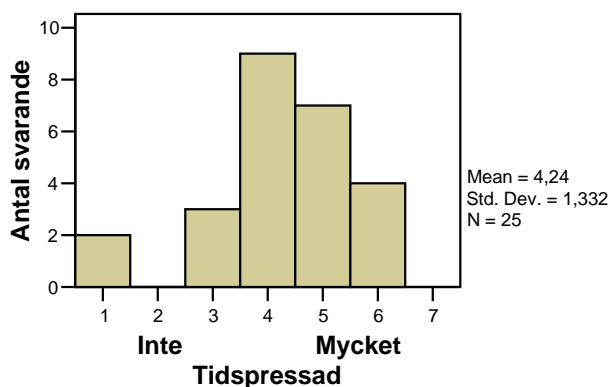
	Antal svarande	Antal svarande i %
Anmärkt	15	71,4 %
Inte Anmärkt	6	28,6 %
Totalt	21	100 %

**Tabell 7** Frekvenstabell för hur de svarande har anmärkt på stycket Förslag till vinstdisposition.

Av ovanstående tabell kan utläsas att 71,4 % av de svarande anmärkt på styckes Förslag till vinstdisposition. Den mest förekommande kommentaren är att beloppen ska anges i kr och inte i miljoner kr (Mkr). En av de svarande har kommenterat att vinstdispositionen såg ovanlig ut, men skulle troligen godkänna den.

### 5.3.3 Revisorers tidspress

I fråga tre fick revisorerna gradera sin tidspress enligt en kvotskala. Denna fråga har ett bortfall, en förklaring till bortfallet lämnades inte.



**Figur 1** Histogram som visar hur tidspressad revisorn känner sig.

Histogrammet ovan visar hur tidspressade revisorerna känner sig vid granskning av årsredovisningar. Ur diagrammet kan vi utläsa att de flesta känner sig litet till mer tidspressade. Två revisorer har redovisat att de inte känner sig tidspressade vid granskning.

### 5.3.4 Revisorers prioritering

I vår fjärde fråga fick revisorerna uppge om de prioriterar olika delar i årsredovisningen.

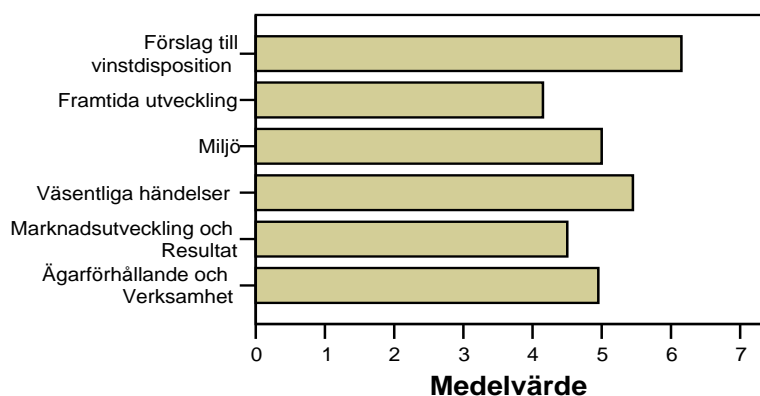
	Antal svarande	Totalt antal svarande i %	Antal svarande i %
Ja	13	50 %	54,2 %
Nej	11	42,3 %	45,8 %
Antal svarande	24	92,3 %	100 %
Bortfall	2	7,7 %	
Totalt	26	100 %	

**Tabell 8** Frekvenstabell för om revisorn prioriterar vissa delar av årsredovisningen.

Tabellen ovan visar om revisorerna prioriterar vissa delar av årsredovisningen framför andra. Av utfallet kan utläsas att 54,2 % av de svarande prioriterar olika delar i granskningen. Denna fråga har fått 2 bortfall, någon förklaring lämnades inte.

### 5.3.5 Prioritering i förvaltningsberättelsen

De revisorer som prioriterar årsredovisningar har fått gradera sin prioritering av de olika styckena i förvaltningsberättelsen.



**Figur 2** Ett stapeldiagram som visar medelvärdet av hur revisorerna prioriterar de olika styckena i förvaltningsberättelsen.

Enligt stapeldiagrammet ovan redovisas medelvärdet för hur revisorerna prioriterar de olika delarna i förvaltningsberättelsen. Vad som kan utläsas ur diagrammet är att alla delarna prioriteras högt. Stycket Förslag till vinstdisposition prioriteras mycket högt. Stycket Miljö prioriteras lika mycket av de svarande som Ägarförhållande och Verksamhet. (En beskrivningstabell över utfallen återges i tabell 21, bilaga 4)

### 5.3.6 Användning av experter

Vår sjätte fråga i frågeformuläret tar upp om revisorerna använder experter.

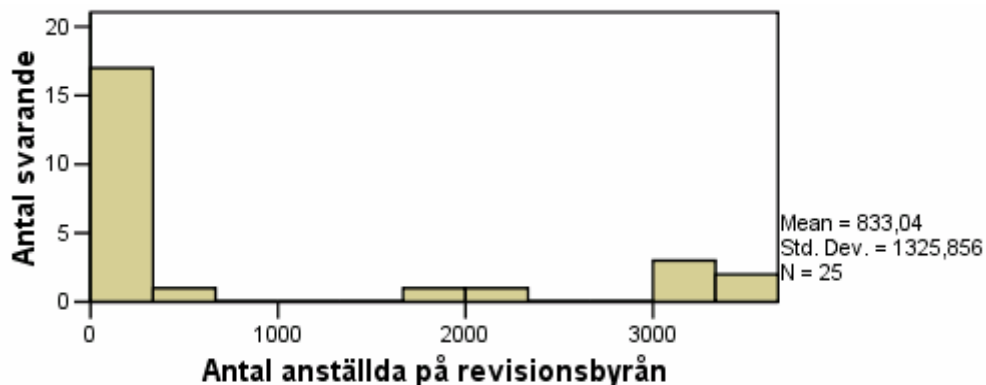
	Antal svarande	Antal svarande i %
Ja	8	30,8 %
Nej	18	69,2 %
Totalt	26	100 %

**Tabell 9** Frekvenstabell som visar om revisorerna använder experter eller inte.

Enligt ovanstående tabell kan vi se att 69,2 % av de svarande inte använder experter. De revisorer som använder experter fick även specificera inom vilket/vilka områden denna yttre kompetens används. De kommenterade att expert togs in när det krävdes inom olika områden. En av de svarande specificerade direkt till att experthjälp togs in vid miljöfrågor. Däremot var det inte många av de svarande som direkt specificerade vilka områden yttre expertis användes inom.

### 5.3.7 Revisionsbyråns storlek

I vår åttonde fråga ska revisorn ange hur många anställda revisionsbyrå har där de svarande revisorerna arbetar.



**Figur 3** Histogram för hur många som arbetar på revisionsbyrå som den svarande representerar.

Vi kan i diagrammet urskilja en viss snedfördelning i vårt utfall. De flesta av de svarande arbetar på revisionsbyråer med 1 till 1000 anställda. På denna fråga hade vi även ett bortfall.

### 5.3.8 Könsfördelning

I den sista frågan i frågeformuläret fick revisorerna ange kön, då vi ville passa på att se om det fanns några skillnader mellan köns bedömning av förvaltningsberättelsen.

	Antal svarande	Antal svarande i %
Man	22	84,6 %
Kvinna	4	15,4 %
Totalt	26	100 %

**Tabell 10** Frekvenstabell som visar könsfördelningen av de svarande.

Av ovanstående frekvenstabell framgår att 84,6 % av de svarande var män och 15,4 % kvinnor. Vi har fått en snedvriden fördelning mellan man och kvinna bland de svarande.

## 5.4 Kön och storlek

Vi ville i vårt arbete se om faktorerna kön och storlek påverkade anmärkningen av miljöinformationen. Vi kommer nedan att presentera resultatet genom korstabeller.

### 5.4.1 Miljöanmärkningens könsfördelning

Vi vill se om det finns en skillnad i hur män och kvinnor bedömer miljöinformationen. Vi har en egen uppfattning om att män och kvinnor bedömer saker olika. Vi testar därför detta samband när vi nu fått chansen genom denna uppsats.

			Godkända Miljöinformationen i förvaltningsberättelsen		
			Anmärkt	Inte anmärkt	Totalt
Kön	Man	Antal män	11	10	21
		% of Antal män	45,8 %	41,7 %	87,5 %
	Kvinna	Antal kvinnor	1	2	3
		% of Antal kvinnor	4,2 %	8,3 %	12,5 %
	Totalt	Totalt Antal	12	12	24
		% of Totalt Antal	50 %	50 %	100 %

**Tabell 11** Korstabell som visar utfallen i frågorna anmärkning på miljöinformationen och könsfördelningen.

Av ovanstående korstabell visas skillnaden mellan könen i revisorers anmärkning på miljöinformationen i förvaltningsberättelsen. Vi kan utläsa att fler män väljer att anmärka på revisionsberättelsen än vad kvinnor gör. Kvinnor godkänner alltså bristande miljöinformation i förvaltningsberättelsen mer än vad män gör. Vi uppmärksammar givetvis att resultatet har en snedförvridning då de svarande kvinnorna är i minoritetsställning, 12,5 %. Vi har även här bortfall av 2 personer.

Enligt ett gjort Fisher Exakta Test finns inget signifikant samband,  $p = 0,500$  (se tabell 22 i bilaga 4), mellan fördelningen av kön och hur revisorer anmärkt på miljöinformationen. Könsfördelningen ska alltså inte påverka godkännandet av bristfällig miljöinformation. Testets resultat kan påverkas av den låga svarsfrekvensen, främst hos kvinnor, då de är i minoritet av de totalt svarande, 3



kvinnliga revisorer har svarat i förhållande till de 21 manliga revisorer som har svarat.

#### 5.4.2 Revisionsstorlekens påverkan

Vi vill testa om revisionsbyråns storlek kan påverka revisorns bedömning av miljöinformation, framförallt då det finns teori som styrker detta.

	Miljöinformation i förvaltningsberättelsen	Antal svarande	Rangordningens medelvärde	Summan av rangordning
Hur många anställda har revisionsbyrån Du jobbar på?	Anmärkt	12	14,17	170,00
	Inte anmärkt	11	9,64	106,00
	Totalt	23		

**Tabell 12** Tabell visar rangordning av revisionsbyråns antal anställda i grupperna anmärkt på miljöinformationen respektive inte anmärkt.

Enligt ovanstående tabell kan utläsas att de som anmärkt på miljöinformationen arbetar för revisionsbyråer som i genomsnitt har fler anställda. Enligt Mann Whitney Test finns inget signifikant samband,  $p = 0,118$  (se tabell 23 i bilaga 4), mellan hur många anställda som finns på revisionsbyrån som revisorn representerar och om revisorn anmärker respektive inte anmärker på förvaltningsberättelsen. Testet hittade ett inget samband och vi gör därför antagandet att detta utfall mer förstärker tron i att revisionsbyråns storlek kan påverka hur revisorn anmärker på förvaltningsberättelsen än förkastar en eventuell sådan teori. Detta test kan också påverkas av vår svarsfrekvens, totalt och för frågan om revisionsbyråns anställda. Att vår svarsfrekvens låg gör testet osäkert och att fördelningen mellan revisionsbyråernas anställda är så splittrad.

#### 5.5 Granskningens kvalitet

Förvaltningsberättelsen i experimentet är utformad så att miljöstycket inte motsvarar BFN och FAR SRS:s rekommendationer. När revisorerna i vår undersökning läst igenom vårt experiment fick dom börja med att svara på ifall de skulle ha godkänt förvaltningsberättelsen. Svartalternativen visas i tabellen nedan. I fråga två fick de sedan svara på vilka område de hade anmärkningar på. Det vi är intresserade av att titta på är mängden revisorer som anmärkt på miljöstycket.

Vi har därför räknat med de som godkänt förvaltningsberättelsen med de som inte anmärkt på miljöinformationen. Detta p.g.a. att de som inte har anmärkt på detta stycke missat systematiska fel eller upptäcker felen och ändå godkänner förvaltningsberättelsen.

		Skulle du godkänna förvaltningsberättelsen?			
		Ja	Ja, med anmärkning	Nej	Totalt
Anmärkt på miljöstycket	Antal svarande	0	1	11	12
	% av Antal svarande	0 %	4,2 %	45,8 %	50 %
Inte anmärkt på miljöstycket	Antal svarande	3	4	5	12
	% av Antal svarande	12,5 %	16,7 %	20,8 %	50 %
Totalt	Totalt Antal svarande	3	5	16	24
	% av Totalt Antal svarande	12,5 %	20,8 %	66,7 %	100 %

**Tabell 13** Korstabell som visar för om de godkänt förvaltningsberättelsen och om de anmärkt på miljöinformationen

I ovanstående tabell kan vi börja med att titta på fördelningen av revisorer mellan de som anmärkt och inte anmärkt på miljöstycket. Vi ser att det är jämt fördelat med 50 % på vardera. Alltså brister hälften av revisorerna i sin granskning av miljöinformationen. Av de fem som har godkänt med anmärkningar är det endast en som lämnat anmärkning på miljöstycket. Av de 16 revisorer som inte godkänt förvaltningsberättelsen är det 11 revisorer som anmärkt på miljöstycket.

**H<sub>1</sub>** → Revisorns granskning av den obligatoriska miljöinformationen för företag med tillstånds- eller anmälningspliktig verksamhet är bristande.

Denna hypotes har vi tagit fram för att testa teorin som säger att revisorer genomför en bristande granskning av miljöinformationen Vi vill med vår hypotes ta reda på om den befintliga teorin stämmer, de gör vi genom att titta på antalet revisorer som lämnat anmärkning på miljöstycket, vilket endast hälften av de svarande har gjort. Vår tolkning blir att granskningen av miljöinformationen är bristfällig.

Resultatet av ett Chitvå-test visade på ett starkt signifikant samband,  $p=0,029$  (se tabell 24 i bilaga 4), mellan variablerna godkännande av förvaltningsberättelsen och anmärkning på miljöinformation. Vi kan utifrån detta inte förkasta vår

hypotes att revisorers granskning av den obligatoriska miljöinformationen i förvaltningsberättelsen är bristande. Vi kan konstatera att vårt resultat förstärker teorin, det vill säga att de revisorer som anmärker på miljöinformationen ofta inte godkänner förvaltningsberättelsen men att det förekommer att revisorer godkänner bristfällig miljöinformation.

## 5.6 Användning av experter

**H<sub>2</sub>** → För lite användning av experter leder till att ofullständig miljöinformation godkänns.

Denna hypotes bygger på teorin att för lite användning av miljöexperter leder till sämre kvalitet på granskningen av miljöinformationen. Teorin säger att det är många revisorer som inte använder den tillgång av experter som finns för att de tror att den egna kompetensen är tillräcklig vilket leder till att kvaliteten på granskningen försämras. Vi vill testa om detta samband existerar, att granskningen är bristande på grund av att den egna kompetensen inte räcker till och användningen av experter är för svag. I tabellen nedan visas sambandet mellan då revisorer tar hjälp av experter vid granskningen och då de har anmärkt på miljöinformationen i förvaltningsberättelsen.

		Miljöinformation i Förvaltningsberättelse		
		Anmärkt	Inte anmärkt	Totalt
Använder experter	Antal svarande	5	3	8
	% av Antal svarande	20,8 %	12,5 %	33,3 %
Använder inte experter	Antal svarande	7	9	16
	% av Antal svarande	29,2 %	37,5 %	66,7 %
Totalt	Totalt Antal svarande	12	12	24
	% av Totalt Antal svarande	50 %	50 %	100 %

**Tabell 14** Korstabell som visar revisorers användning av experter och anmärkning på miljöinformationen.

Ur tabellen kan vi utläsa att 66,7 % av revisorerna inte tar hjälp av experter medan 33,3 % använder extern hjälp. Det största antalet revisorer hittas ibland revisorer som inte använder experter och inte anmärker på miljöinformationen. Det är där sambandet ska finnas enligt teorin och vår hypotes. Anmärkningsvärt är att

minoriteten också finns bland dem som inte använder experter och som inte anmärker på miljöinformationen.

Sambandet som vår hypotes tar upp finns hos de 37,5 % som inte använder experter och inte anmärker på miljöinformationen i förvaltningsberättelsen. Dessa revisorer har inte tillräcklig kompetens eftersom de godkänner en felaktig förvaltningsberättelse och använder inte heller den kompetens som finns tillgänglig i Sverige.

	Miljöinformation i förvaltningsberättelsen		
	Anmärkt	Inte anmärkt	Totalt
Använder inte experter	43,8 %	56,3 %	100 %

**Tabell 15** Tabell som visar hur de som inte använder experter har anmärkt/inte anmärkt på miljöinformationen.

I denna korstabell tittar vi på de revisorer som inte använder sig av experter för att se hur många som anmärker och inte anmärker på miljöinformationen. Enligt tabellen har 43,8 % anmärkt på miljöinformationen och 56,3 % av de svarande inte anmärkt. Detta resultat talar för vår hypotes och den befintliga teorin som säger att för lite användning av experter leder till bristande granskning. Detta skulle betyda att de flesta av revisorerna som inte använder experter inte skulle ha anmärkt på förvaltningsberättelsen. Utfallet ger en jämn bild av revisorernas användning av experter, det vill säga nästan hälften av de som inte använder experter har tillräcklig egen kompetens.

Med Fisher Exakta Test mäter vi sambandet mellan variablerna. Testet visar att det inte finns ett signifikant samband mellan variablerna,  $p = 0,333$  (se tabell 25 i bilaga 4). Därför förkastar vi vår hypotes att mindre användning av experter leder till godkännande av förvaltningsberättelser med otillräcklig miljöinformation.

### 5.7 Revisorers tidspress

**H<sub>3</sub>** → Revisorns tidspress vid granskning leder till att ofullständig miljöinformation godkänns.

Denna hypotes säger att de revisorer som känner sig tidspressade kommer att utföra en mer ofullständig granskning av miljöinformationen. Detta samband testas vi med ett Fisher exakta test och redovisar resultatet i en korstabell.

		Miljöinformation i förvaltningsberättelsen		
		Anmärkt	Inte anmärkt	Totalt
Inte tidspressad	Antal svarande	6	6	12
	% av Antal svarande	26,1 %	26,1 %	52,2 %
Mycket tidspressad	Antal svarande	5	6	11
	% av Antal svarande	21,7 %	26,1 %	47,8 %
Totalt	Totalt Antal svarande	11	12	23
	% of Totalt Antal svarande	47,8 %	52,2 %	100 %

**Tabell 16** Tabellen nedan visar sambandet mellan hur tidspressade revisorer känner sig och om de har lämnat någon anmärkning på miljöstycket i förvaltningsberättelsen.

I tabellen kan vi se att mängden svarande som normalt känner sig mycket tidspressade vid granskning av årsredovisningar är 47,8 % gentemot 52,2 % som normalt inte känner sig tidspressade, detta är ingen stor skillnad. Anmärkningsvärt är att bland de fyra olika alternativ som finns i tabellen är det nästan exakt lika många i varje grupp. De svarande som stämmer överens med vår hypotes finns bland dem som känner sig tidspressade och inte anmärker, denna grupp utmärker sig inte på något sätt. I nästa tabell tittar vi närmare på de 47,8 % som känner sig mycket tidspressade.

	Miljöinformation i förvaltningsberättelsen		
	Anmärkt	Inte anmärkt	Totalt
Mycket tidspressad	45,5 %	54,5 %	100 %

**Tabell 17** Tabellen visar hur gruppen mycket tidspressad anmärkt respektive inte anmärkt på miljöinformationen.

Tabellen visar att 54,5 % av de svarande som är mycket tidspressade inte har anmärkt på miljöinformationen, och att 45,5 % har anmärkt. Det är denna kategori vår hypotes tar upp, sambandet att dessa personers tidspress leder till att de godkänner ofullständig miljöinformation. Hade detta samband funnits skulle vi ha haft betydligt fler bland de revisorer som inte anmärkt.

Vårt Fishers Exakta Test på variablerna tidspress hos den auktoriserade revisorn vid granskning och deras bedömning av miljöinformationen säger att sambandet inte är signifikant,  $p = 0,579$  (se tabell 26 i bilaga 4). Om vi bara utgår från Fisher Exakta Test kan vi förkasta vår hypotes. Nu är fallet så att validiteten på frågan som ger oss primärdata för att testa denna hypotes är för låg (se kap 4.4 fråga 3), vilket också påverkar vår bedömning att förkasta hypotesen.

## 5.8 Revisorers prioriteringar

$H_4 \rightarrow$  Revisorers lägre prioritering av miljöinformation leder till att bristande sådan godkänns i granskningen av förvaltningsberättelsen.

Teorin säger att revisorerna nedprioriterar granskningen av miljöinformationen i förvaltningsberättelsen och att det leder till att de godkänner bristfällig sådan. Detta uppges vidare vara en förklaring till varför dålig miljöinformation i årsredovisningar med ren revisionsberättelse existerar. Vi vill med vår hypotes testa sambandet mellan revisorernas prioritering av miljöinformationen och deras anmärkning av den i förvaltningsberättelsen.

		Miljöinformation i förvaltningsberättelsen		
		Anmärkt	Inte anmärkt	Totalt
Låg prioritet av miljöinformation	Antal svarande	4	5	9
	% av Antal svarande	21,1 %	26,3 %	47,4 %
Hög prioritet av miljöinformation	Antal svarande	5	5	10
	% av Totalt antal svarande	26,3 %	26,3 %	52,6 %
Totalt	Totalt Antal svarande	9	10	19
	% av Totalt Antal svarande	47,4 %	52,6 %	100 %

**Tabell 18** Korstabell som visar om revisorn prioriterar och om revisorn anmärkt på miljöinformationen.

Ur tabellen ovan kan vi utläsa att de svarande prioriterar miljöinformationen relativt jämt fördelat, 47,4 % prioriterar den lågt och 52,6 % prioriterar den högt. Detta utfall går emot det teorin säger att miljöinformationen nedprioriteras. För att kunna påvisa det hade vi behövt ett betydligt större antal revisorer bland dem som prioriterar ner miljöinformationen. Nu är det inte hur många som nedprioriterar miljöinformationen vi ska utgå ifrån då vi testar vår hypotes. Vi är mer

intresserade av gruppen som nedprioriterar miljöinformationen och om dem anmärkt på miljöinformationen förvaltningsberättelsen eller inte.

	Miljöinformation i förvaltningsberättelsen		
	Anmärkt	Inte anmärkt	Totalt
Låg prioritet	44,4 %	55,6 %	100 %

**Tabell 19** Tabell som visar hur revisorer som prioriterar miljöinformationen lågt har anmärkt respektive inte anmärkt på miljöinformationen.

Tabellens utformning ger oss möjlighet att direkt titta på den grupp revisorer som prioriterar ned miljöinformationen. Teorin säger att nedprioritering av miljöinformation leder till sämre kvalitet vid granskning av denna. Sämre granskning utför de revisorer som inte anmärker på miljöstycket i vår bristande förvaltningsberättelse.

Fishers Exakta Test på variablerna, prioritering av miljöinformation i förvaltningsberättelsen och hur revisorerna anmärker på miljöinformationen ger inget signifikant samband,  $p=0,586$  (se tabell 27 i bilaga 4). Vi förkastar därför denna hypotes.

Vi har i ovanstående test klassificerat prioriteringen i låg och hög. Vi undrar då om klassificeringen har påverkat slutresultatet. Vi har därför utfört ett Mann-Whitney U Test, som rangordnar prioriteringen och sedan jämför grupperna som godkänt och inte godkänt förvaltningsberättelsen.

	Miljöinformationen i förvaltningsberättelsen	Antal svarande	Rangordningens medelvärde	Summan av rangordning
Hur hade Du prioriterat stycket Miljö i förvaltningsberättelsen?	Anmärkt	9	10,89	98,00
	Inte anmärkt	10	9,20	92,00
	Total	19		

**Tabell 20** Tabell som visar hur de revisorer som anmärkt respektive inte anmärkt på miljöinformationen prioriterat miljöinformationen efter rangordning.

Tabellen visar att de som inte anmärkt på miljöinformationen prioriterar lägre, rangordningens medelvärde är 9,20, än de som anmärkt på den, 10,89. Detta innebär att de som inte lämnat en anmärkning på miljöinformationen även prioriterar den lägre än de som lämnat anmärkning. Detta test anger ett annat

signifikant värde,  $p = 0,498$  (se tabell 28 i bilaga 4), än Fishers Exakta Test. Vi kan alltså konstatera att ett samband mellan variablerna inte finns och att, som vår hypotes anknyter till, påverkar inte prioriteringen miljöinformationens anmärkningar, vi ska alltså inte förkasta hypotesen. Men vår hypotes påkar på att det ska finnas ett samband mellan variablerna. Vi ska därför förkasta vår hypotes. Vårt utfall har alltså uppvisat en eventuell lucka i teorin. Vi ska förkasta hypotesen då sambandet som hypotesen syftar på inte finns.

### **5.9 Summering av testernas utfall**

Vi har tittat närmare på två, för vår del intressanta, samband mellan revisorers könsfördelning över om de anmärker på miljön och om revisionsbyråns storlek påverkar revisorns bedömning på miljöinformationens innehåll. Vi har funnit att det inte finns ett samband mellan könsfördelningen och miljöinformationens anmärkning, testet kan ha påverkats av att kvinnorna utgör en minoritet. Vi har även funnit att det inte finns ett samband mellan variablerna revisionsstorlek och miljöanmärkning. Detta test kan påverkas av vår låga svarsfrekvens för hela undersökningen och för frågan om hur många som är anställda på revisionsbyrån.

Vår första hypotes, att bristande miljöinformation godkänns i förvaltningsberättelsen, visade en jämn fördelning mellan de som har anmärkt och inte har anmärkt på miljöstycket i vår förvaltningsberättelse. Genom utfört Chitvå-test fick vi fram att starkt signifikant samband ( $p = 0,029$ ) mellan variablerna, anmärkning på miljöinformationen och godkännandet av förvaltningsberättelsen. Vi kan därför inte förkasta vår hypotes. Vårt resultat förstärker teorin att revisorer som anmärker på miljöinformationen ofta inte godkänner förvaltningsberättelsen. Men vårt resultat visar även att det förekommer att revisorer godkänner bristande miljöinformation i förvaltningsberättelsen.

I analysen för vår andra hypotes fann vi att de flesta svarande inte använder experter. Hypotesen syftar på att revisorer som inte använder experter inte har anmärkt på miljöinformationen. Vårt utfall visade att de flesta inte använder experter och att de inte har anmärkt på miljöinformationen, här förväntas



majoriteten finnas enligt vår hypotes. Dessa revisorer har inte tillräcklig kompetens eftersom de godkännt en felaktig förvaltningsberättelse och inte använder den kompetens som finns tillgänglig. Med Fisher Exakta Test fick vi fram att sambandet inte var signifikant ( $p = 0,333$ ), därför förkastar vi vår hypotes att mindre användning av experter leder till godkännande av förvaltningsberättelser med otillräcklig miljöinformation.

Vår tredje hypotes uppger att samband finns mellan tidspress och anmärkning i miljöinformationen. Vårt utfall fick ungefär samma resultat i samtliga fyra grupper. Det förväntade värdet enligt vår hypotes utmärkte sig alltså inte, att tidspressade revisorer inte anmärker på miljöinformationen. Enligt vårt Fisher Exakta Test finns inget signifikant samband ( $p = 0,579$ ) mellan tidspress och bedömningen av miljöinformationen. Vi fann dock att validiteten på frågan känner du tidspress vid granskning av årsredovisningen var för låg, vilket påverkar vår bedömning.

Vid analysen av vår fjärde hypotes gjorde vi två tester. Vi testade sambandet mellan revisorers miljöprioritering och anmärkning på miljöinformationen. Av resultatet fick vi fram att 47,4 % prioriterar miljöinformationen lågt och att 53,6 % prioriterar den högt. Utfallet går emot vårt förväntade värde i hypotesen. Ett Fisher Exakta Test uppgav även att det inte finns något samband mellan variablerna ( $p = 0,586$ ). Vi ska alltså förkasta vår hypotes. Vi gjorde även ett Mann Whitney U Test för att se om eventuella extremvärden påverkade resultatet. Vi fann att sambandet inte var signifikant ( $p = 0,498$ ) och förkastade då vår fjärde hypotes att lägre prioritet leder till att bristande miljöinformation godkänns.

## **5.10 Kapitelsammanfattning**

I början av detta kapitel har vi presenterat analysens struktur, för att läsaren lättare ska kunna ta sig igenom på ett översiktligt sätt den information som behandlas. Vi har sedan kommenterat vår svarsfrekvens, 7,7 % som för oss kända förklaring beror på tidsbrist. Vi har sedan presenterat och analyserat frågeformulärets svarsfrekvens med hjälp av frekvenstabeller och diagram.

Vi har i slutet av kapitlet även analyserat och testat de samband som våra hypoteser uppger finns. Dessa samband har även analyserats efter utfall på korstabeller och testats genom statistiska tester.

Vår analys och våra statistiska tester visar att bristande miljöinformation kan godkännas i förvaltningsberättelsen, men att det är vanligare att inte godkänna den och då lämna minst en anmärkning. Vi förkastar då inte vår första hypotes. Vi fann även att faktorerna kompetens och prioritering inte påverkar godkännandet av miljöinformationen. Vi förkastade därför vår andra och fjärde hypotes. Under vår analys kom vi fram till att frågan för tidspress, fråga tre i frågeformuläret, hade en låg validitet. Vi förkastade vår tredje hypotes med en viss osäkerhet p.g.a. validiteten.

## Kapitel 6 Slutsats

---

*I detta kapitel presenterar vi den slutsats vi kommit fram till utifrån uppsatsens problemformulering och syfte. För att komma fram till slutsatsen utgår vi från de hypoteser vi tagit fram ur den befintliga teorin. Vi ger också förslag till fortsatt forskning.*

---

I denna uppsats har vi tittat på auktoriserade revisorers granskning av den obligatoriska miljöinformationen i förvaltningsberättelsen. Syftet med vårt arbete har varit att beskriva och förklara kvalitén på granskningen utifrån olika faktorer. Detta har vi gjort genom att ta fram hypoteser ur den befintliga teorin innehållande olika samband som vi har testat genom Fisher Exakta Test, Mann Whitney U Test och Chitvå-Test.

Vi har i vår analys konstaterat att revisorn oftast inte godkänner bristande miljöinformation. Två tredjedelar godkände inte vår förvaltningsberättelse men hälften av de svarande anmärkte inte på miljöinformationen. Vårt resultat förstärker alltså teorin att bristande miljöinformation kan godkännas i förvaltningsberättelsen. Vi kan däremot genom vår analys uppge att bristande miljöinformation inte påverkades av faktorerna användning av experter och prioritering av miljöinformation. Med vår låga svarsfrekvens drar vi slutsatsen att det finns luckor i den befintliga teorin. Bland annat att teorin om prioritering som främst kommer från England inte fullt stämmer överens med revisorer i Sverige. Vi finner även att användningen av experter inte alltid ökar tillförlitligheten att revisorerna godkänner bristande miljöinformation. I vår analys framgår klart att fler revisorer inte skulle godkänna vår förvaltningsberättelse och att många av dessa funnit flera brister i miljöinformationen.

Vad säger då vårt resultat om bristande revisionskvalitet? Att så många inte har godkänt förvaltningsberättelsen säger att de flesta revisorer utför granskningen av förvaltningsberättelsen på ett sätt som motsvara god revisionsred. Att det finns revisorer som godkänt förvaltningsberättelsen och vår miljöinformation kan det

finnas flera skäl till. Bland annat kanske dessa revisorer inte är vana vid att granska företag med tillstånds- eller anmälningspliktig verksamhet. Hur miljöinformationen ska utformas har debatterats om under en lång period. Det är nästan tio år sedan upplysningskravet infördes i ÅRL kapitel 6 § 1 stycke 4, det borde alltså ha kommit fram att företag inte redovisar sin miljöinformation enligt BFN U 98:2. I vår problemdiskussion frågade vi oss först om revisorn har den kompetens som krävs för att granska miljöinformationen i förvaltningsberättelsen. Vi kan här se genom vårt resultat och vår analys att revisorer har den kunskap som krävs för att kunna granska miljöinformationen. De flesta revisorer har även en kännedom om vad BFN U 98:2 kräver att miljöinformationen ska innehålla, det skadar inte att tillägga att hälften av de svarande även godkände miljöinformationen. Det anmärkningsvärda är kanske att det fortfarande finns revisorer som inte upptäcker påtagliga fel. I vår förvaltningsberättelse framgår tydligt att företaget bedriver tillstånds- och anmälningspliktig verksamhet. Ändå finns det revisorer som anser att det räcker att ange vad verksamheten avser och inte uppge de minimikrav som BFN rekommenderar.

Vi har kommit fram till att revisionsbyråernas storlek inte ska ha någon betydelse när det gäller bedömningen av miljöinformation. Vi kan där finna att det måste finnas luckor i teorin som uppger detta. Miljöinformationens granskning hade heller inte några könsskillnader. En man och en kvinna reviderar alltså likartat. Vi påpekar här att resultatet är något snedfördelat, då revisionsbyråernas storlek varierade så kraftigt och att få kvinnor svarande på enkäten. Om en liknande studie utfördes där fördelningen var mer rättvis skulle detta nog medföra ett annat resultat än vårt.

## **6.1 Förslag till fortsatt forskning**

Vi har under vår undersökning funderat över hur man ska kunna förbättra revisionskvaliteten vad gäller miljöinformationen. Finns det några andra faktorer som kan påverka miljöinformationens granskning? Det har gått nästan tio år sedan upplysningsplikten infördes och revisionskvaliteten har förbättrats, men kan bli bättre. Ett annat förslag till fortsatt forskning är att se hur rekommendationerna kan förbättras, så att fler kommenterar detta minimikrav. Vi

har även frågat oss hur redovisningen kommer att se ut om ytterligare tio år, kommer alla företag att redovisa miljöinformation eller kommer det ske separat i miljöredovisningen? Kommer det vara obligatoriskt att utföra miljörevision?

## Referenslista

### Litteratur och tidskrifter

Agenda 21, <http://www.un.org/esa/sustdev/documents/agenda21/index.htm>,  
2006-12-11

Andersson, Cecilia & Andersson My (2003), *Miljöinformation i förvaltningsberättelsen – Hur långt sträcker sig revisorernas kompetens?*, Kandidatuppsats, Ekonomihögskolan, Lunds universitet.

Bergström, Sören, Catasús, Bino & Ljungdahl, Fredrik (2002), *Miljöredovisning*, Malmö: Liber Ekonomi, 2 uppl.

Bokföringsnämnden, BFN U 98:2, *Miljöinformation i förvaltningsberättelse*

Bokföringsnämnden, BFN U 96:6, *Förvaltningsberättelsens innehåll*

Coram, Paul, Ng Juliana & Woodliff, David R, (2004), "The Effect of Risk of Misstatement on the Propensity to Commit Reduced Audit Quality Acts under Time Budget Pressure", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol 23 no. 2, s 159-167

Christensen, Lars, Engdahl, Nina & Carlsson, Carin & Haglund, Lars, (2001), *Marknadsundersökning – en handbok*, Lund, Studentlitteratur, 2 uppl.

FAR (red.) (2005), *Revision En praktisk beskrivning*, Stockholm, FAR Förlag AB

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

Flening, Birgit, (1999), "Ökade krav på revisorernas kunskaper", *Balans* nr 12, s. 6-8

Holme, Idar Magne & Solvang, Bernt Krohn (1997), *Forskningsmetodik Om kvalitativa och kvantitativa metoder*, Lund, Studentlitteratur, Uppl. 2

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

Larsson, Lars-Olle & Ljungdahl, Fredrik, (2005), "Miljöredovisning avskaffas", *Balans nr 4, s. 13-15*

Ljungdahl, Fredrik, (2005), "Många brister i obligatorisk miljöredovisning", *Balans, nr 8-9, s. 27-30*

Lokaldelens hemsida, <http://www.lokaldelen.se/ld/foretag/index.jsp>, 2006-12-11

Planetens hemsida,  
[http://svt.se/svt/jsp/Crosslink.jsp?d=59330&a=686485&lid=puff\\_682775&lpos=extra\\_0](http://svt.se/svt/jsp/Crosslink.jsp?d=59330&a=686485&lid=puff_682775&lpos=extra_0), 2006-12-08

Proposition 1996/97:167, *Miljöredovisning och miljöinformation i näringslivet*

Raghunathan, Bhanu, (1991), "Premature Signing-Off of Audit Procedures: An Analysis", *Accounting Horizons, june, p. 71-79*

Rhodes, John (1978), *The Independent Auditor's Work Environment: A Survey*, Commission on Auditors' Responsibilities, Research Study no. 4, AICPA, New York

Saunders, Mark, Lewis, Philip & Thornhill, Adrian (2007), *Research Methods for Business Students*, Essex, Pearson Education Limited, uppl. 4

Stukát, Staffan (2005), *Att skriva examensarbete inom utbildningsvetenskap*, Lund: Studentlitteratur

Svenning, Conny (2000), *Metodboken*, Eslöv: Lorentz Förlag, uppl. 4

Willett, Caroline & Page, Michael (1996), "A survey of time budget pressure and irregular auditing practices among newly qualified UK chartered accountants", *British Accounting Review*, 28, pp. 101-120

Witmer, D.F., Colman, R. W. & Katzman, S.L. (1999) "From paper and pen to screen and keyboard: towards a methodology for survey research on the Internet", *Doing Internet Research*, Thousand Oaks, CA, Sage, pp. 145-162

### **Tabell- och figurförteckning**

**Tabell 1** Frekvenstabell över hur de svarande har bedömt förvaltningsberättelsen.

**Tabell 2** Frekvenstabell för hur de som krävt anmärkning på förvaltningsberättelsen har anmärkt på stycket Ägarförhållande och Verksamhet.

**Tabell 3** Frekvenstabell för hur de svarande har anmärkt på stycket Marknadsutveckling och Resultat.

**Tabell 4** Frekvenstabell för hur de svarande har anmärkt på stycket Väsentliga händelser.

**Tabell 5** Frekvenstabell för hur de svarande har anmärkt på stycket Miljö.

**Tabell 6** Frekvenstabell för hur de svarande har anmärkt på stycket Framtida utveckling.

**Tabell 7** Frekvenstabell för hur de svarande har anmärkt på stycket Förslag till vinstdisposition.

**Tabell 8** Frekvenstabell för om revisorn prioriterar vissa delar av årsredovisningen.

**Tabell 9** Frekvenstabell som visar om revisorerna använder experter eller inte.

**Tabell 10** Frekvenstabell som visar könsfördelningen av de svarande.

**Tabell 11** Korstabell som visar utfallen i frågorna anmärkning på miljöinformationen och könsfördelningen.

**Tabell 12** Tabell visar rangordning av revisionsbyråns antal anställda i grupperna anmärkt på miljöinformationen respektive inte anmärkt.



- Tabell 13** Korstabell som visar för om de godkänt förvaltningsberättelsen och om de anmärkt på miljöinformationen
- Tabell 14** Korstabell som visar revisorers användning av experter och anmärkning på miljöinformationen.
- Tabell 15** Tabell som visar hur de som inte använder experter har anmärkt/inte anmärkt på miljöinformationen.
- Tabell 16** Tabellen nedan visar sambandet mellan hur tidspressade revisorer känner sig och om de har lämnat någon anmärkning på miljöstycket i förvaltningsberättelsen.
- Tabell 17** Tabellen visar hur gruppen mycket tidspressad anmärkt respektive inte anmärkt på miljöinformationen.
- Tabell 18** Korstabell som visar om revisorn prioriterar och om revisorn anmärkt på miljöinformationen.
- Tabell 19** Tabell som visar hur revisorer som prioriterar miljöinformationen lågt har anmärkt respektive inte anmärkt på miljöinformationen.
- Tabell 20** Tabell som visar hur de revisorer som anmärkt respektive inte anmärkt på miljöinformationen prioriterat miljöinformationen efter rangordning.
- Figur 1** Histogram som visar hur tidspressad revisorn känner sig.
- Figur 2** Ett stapeldiagram som visar medelvärdet av hur revisorerna prioriterar de olika styckena i förvaltningsberättelsen
- Figur 3** Histogram för hur många som arbetar på revisionsbyrån som den svarande representerar.

# Appendix

## Bilaga 1

Hej!

Är det helt självklart och lättförståeligt för er revisorer hur ni ska granska en förvaltningsberättelse? Det har vi frågat oss och skulle därför vilja vet mer om detta.

Vi är två studenter som läser på civilekonomprogrammet inriktning revisor/controller vid Högskolan Kristianstad. Vi är nu inne på den avslutande delen av våra studier, vår kandidatuppsats.

Syftet är att få en realistisk bild av revisorns granskning av förvaltningsberättelsen. I samband med undersökningen behöver vi samla in information om hur en auktoriserad revisor planerar och granskar en förvaltningsberättelse utifrån prioriteringar och tidsperspektivet.

Vi skickar därför detta experiment till Er som består av en förvaltningsberättelse och tillhörande frågor. Vi är oerhört tacksamma om Ni skulle kunna avvara en lite stund av Er tid för att hjälpa oss genom att gå in på nedanstående Internetlänk och svara på våra frågor, dock senast den 30 december 2006. Vi önskar få så mycket underlag som möjligt till vår kommande analys för att slutsatsen ska bli så realistisk som möjligt. Svaren behandlas konfidentiellt och presenteras aggregerat i vår rapport.

Internetlänk:

<http://www.webforum.com/form/uppsats/form.asp?sid=130475817>

Rapporten kommer att presenteras den 19 januari 2007. Vill Ni ta del av resultatet kan Ni göra detta genom att skicka ett e-mail till någon av oss, adressen hittar du nedan.

Väldigt tacksamma för svar!

Uppstår några frågor får Ni gärna höra av Er till någon av oss

Med vänliga hälsningar

Malin Olsson

och

Marina Hollertz

070-728 27 82

073-906 17 76

e-mail:

[fersevlab@hotmail.com](mailto:fersevlab@hotmail.com)

e-mail:

[hollertz@yahoo.com](mailto:hollertz@yahoo.com)

Handledare: Fredrik Ljungdahl

## Bilaga 2

### QUANTY AB:S FÖRVALTNINGSBERÄTTELSE 2005

#### Ägarförhållande och Verksamhet

Quanty AB är ett helägt dotterföretag till CIV AB. CIV AB ägs i sin tur av Kompoi AB. Quanty AB har i huvudsak sin verksamhet i Sverige. Verksamheten består av försäljning och distribution av bensin, olja, diesel och gasol till företag och privatpersoner. Företaget har även mindre detaljhandelverksamhet.

#### Marknadsutveckling och Resultat

Försäljningsvolymen på den svenska marknaden har ökat i jämförelse med föregående år. Rörelseresultat före finansiella poster uppgick 2005 till 500 Mkr. Motsvarande resultat 2004 var 450 Mkr. Rörelseresultat före finansnetto ger en räntabilitet på 7 %. Föregående år var denna 6 %.

#### Väsentliga händelser

Under 2005 lade bolaget ner mycket arbete på hälso-, miljö- och säkerhetsförbättrande åtgärder. Man arbetar också mycket med att minimera utsläpp och spill av oljeprodukter. Dieselanläggningen i Sölvesborg stängdes under året efter omfattande saneringsarbete på grund av utsläpp. Samtliga anställd har genomgått en längre miljöutbildning. Bolagets miljöutveckling är noga utarbetad. Under 2005 startades ett nytt löne- och administrationssystem vilket redan har visat en positiv effekt. En negativ händelse under året har varit att bolaget inte kunnat importera en tillräcklig mängd av den diesel som används i Sverige. Problemet är att produktionskapaciteten inte ökar med samma takt som efterfrågan.

#### Miljö

Företaget driver ett antal tillstånds- och anmälningspliktiga verksamheter. Verksamheten i oljedepåerna är av väsentlig betydelse för bolaget.

#### Framtida utveckling

Marknaden för våra produkter kommer att fortsätta öka. Inslaget av biobaserade komponenter kommer att fortsätta öka vilket leder till inblandning också i diesel så fort lagstiftningen ger utrymme för det.

#### Förslag till vinstdisposition

Under 2005 hade bolaget en vinst på 350 Mkr, vilket inkluderar balanserad vinst på 200 Mkr. Styrelsen föreslår att tillförfogande stående vinstmedel 350 Mkr (inklusive årets vinst), överförs i ny räkning.

## Bilaga 3

### Frågeformulär

#### Fråga 1) Hade Du godkänt denna förvaltningsberättelse?

Om Ja fortsätt till fråga 3.

Ja  Ja, med anmärkningar  Nej

#### Fråga 2) Vilket/vilka områden kräver rättelse och i så fall i vilket avseende?

##### Ägarförhållande och Verksamhet

##### Marknadsutveckling och Resultat

##### Väsentliga händelser

##### Miljö

##### Framtida utveckling

##### Förslag till vinstdisposition

#### Fråga 3) Hur tidspressad känner Du dig normalt vid granskning av årsredovisningar?

1=Inte tidspressad 4=Lite tidspressad 7=Mycket tidspressad

1  2  3  4  5  6  7

**Fråga 4) Prioriterar Du vissa delar av årsredovisningen framför andra?**

Om nej fortsätt till fråga 6

Ja  Nej

**Fråga 5) Hur hade Du prioriterat styckena i förvaltningsberättelsen?**

1=Låg prioritet 4=Medel prioritet 7=Hög prioritet

**Ägarförhållande och Verksamhet**

1  2  3  4  5  6  7

**Marknadsutveckling och Resultat**

1  2  3  4  5  6  7

**Väsentliga händelser**

1  2  3  4  5  6  7

**Miljö**

1  2  3  4  5  6  7

**Framtida utveckling**

1  2  3  4  5  6  7

**Förslag till vinstdisposition**

1  2  3  4  5  6  7

**Fråga 6) Använder Du dig av några experter vid granskning av årsredovisningar?**

Om Nej, gå vidare till fråga 8

Ja  Nej

**Fråga 7) Inom vilket/vilka områden?**

**Fråga 8) Hur många anställda har revisionsbyrån Du jobbar på?**

**Fråga 9) Kön**

Man  Kvinna

TACK FÖR DIN MEDVERKAN!

---

## Bilaga 4

**Tabell 21** En beskrivande tabell över utfallen på revisorernas prioritering för respektive stycke i förvaltningsberättelsen.

	Antal	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
Ägarförhållande och Verksamhet	20	2	7	4,95	1,638
Marknadsutveckling och Resultat	20	2	7	4,50	1,318
Väsentliga händelser	20	3	7	5,45	1,356
Miljö	20	3	7	5,00	1,298
Framtida utveckling	20	2	7	4,15	1,461
Förslag till vinstdisposition	20	4	7	6,15	1,182
Antal	20				

**Tabell 22** Fisher Exakta Test över könsfördelningen mellan revisorer som har anmärkt respektive inte har anmärkt på miljöinformationen.

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)	Exact Sig. (2-sided)	Exact Sig. (1-sided)
Pearson Chi-Square	,381(b)	1	,537		
Continuity Correction(a)	,000	1	1,000		
Likelihood Ratio	,387	1	,534		
Fisher's Exact Test				1,000	,500
Linear-by-Linear Association	,365	1	,546		
N of Valid Cases	24				

a Computed only for a 2x2 table

b 2 cells (50,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 1,50.

**Tabell 23** Mann Whitney Test för skillnaden i revisionsbyråns storlek och om revisorn har anmärkt på miljöinformationen.

	Hur många anställda har revisionsbyrån Du jobbar på?
Mann-Whitney U	40,000
Wilcoxon W	106,000
Z	-1,603
Asymp. Sig. (2-tailed)	,109
Exact Sig. [2*(1-tailed Sig.)]	,118(a)

a Not corrected for ties.

b Grouping Variable: Miljöinformation i förvaltningsberättelsen

**Tabell 24** Utfört Chi Två Test mellan variablerna godkännande av förvaltningsberättelsen och anmärkning på miljöinformationen.

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	7,050(a)	2	,029
Likelihood Ratio	8,392	2	,015
Linear-by-Linear Association	6,491	1	,011
N of Valid Cases	24		

a 4 cells (66,7%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 1,50.

**Tabell 25** Fishers Exakta Test för om revisorn använder exporter och om revisorn anmärkt på miljöinformationen.

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)	Exact Sig. (2-sided)	Exact Sig. (1-sided)
Pearson Chi-Square	,750(b)	1	,386		
Continuity Correction(a)	,188	1	,665		
Likelihood Ratio	,756	1	,385		
Fisher's Exact Test				,667	,333
Linear-by-Linear Association	,719	1	,397		
N of Valid Cases	24				

a Computed only for a 2x2 table

b 2 cells (50,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 4,00.

**Tabell 26** Fishers Exakta Test mellan variablerna revisorns tidspress och om revisorn har anmärkt på miljöinformationen.

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)	Exact Sig. (2-sided)	Exact Sig. (1-sided)
Pearson Chi-Square	,048(b)	1	,827		
Continuity Correction(a)	,000	1	1,000		
Likelihood Ratio	,048	1	,827		
Fisher's Exact Test				1,000	,579
Linear-by-Linear Association	,045	1	,831		
N of Valid Cases	23				

a Computed only for a 2x2 table

b 0 cells (0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 5,26.

**Tabell 27** Fishers Exakta Test för variablerna revisorns prioritering av miljöinformation och hur revisorn anmärkt på miljöinformationen.

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)	Exact Sig. (2-sided)	Exact Sig. (1-sided)
Pearson Chi-Square	,059(b)	1	,809		
Continuity Correction(a)	,000	1	1,000		
Likelihood Ratio	,059	1	,809		
Fisher's Exact Test				1,000	,586
Linear-by-Linear Association	,056	1	,814		
N of Valid Cases	19				

a Computed only for a 2x2 table

b 3 cells (75,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 4,26.

**Tabell 28** Mann Whitney U Test mellan variablerna revisorns miljöprioritering och anmärkt respektive inte anmärkt på miljöinformationen.

	Hur hade Du prioriterat stycket Miljö i förvaltningsberättelsen?
Mann-Whitney U	37,000
Wilcoxon W	92,000
Z	-,678
Asymp. Sig. (2-tailed)	,498
Exact Sig. [2*(1-tailed Sig.)]	,549(a)

a Not corrected for ties.

b Grouping Variable: Miljö2