

GRANSKNING AV HÅLLBARHETSREDOVISNING

Revisorernas granskningsprocess vid de
fyra största revisionsbyråerna i Sverige

AUDIT OF SUSTAINABILITY

The auditors' review process at the four
largest auditing firms in Sweden

Examensarbete inom huvudområdet
Företagsekonomi
Grundnivå, 15 Höskolepoäng
Vårtermin 2012

Hanna Karlsson
Sara Karlsson

Handledare: Marianne Kullenwall
Examinator: Thomas Andersson

Granskning av hållbarhetsredovisning

Examensrapport inlämnad av Hanna Karlsson och Sara Karlsson till Högskolan i Skövde, för Kandidatexamen (BSc) vid Institutionen för teknik och samhälle.

2012-06-12

Härmed intygas att allt material i denna rapport, vilket inte är vårt eget, har blivit tydligt identifierat och att inget material är inkluderat som tidigare använts för erhållande av annan examen.

Signerat: _____

Hanna Karlsson

Sara Karlsson

Förord

Vi vill tillägna ett stort tack till de revisorer på Deloitte, Ernst&Young, KPMG och PwC som ställt upp på intervju. Det är tack vare era svar på våra frågor som gjort att vi kunnat genomföra arbetet, få svar på vår problemdiskussion och kunnat uppfylla vårt syfte med studien. Vi vill även framföra ett stort tack till vår handledare Marianne Kullenwall som givet oss stöd och råd under arbetets gång.

Skövde 2012-06-12

Hanna Karlsson

Sara Karlsson

Abstract

As the media attention society on the world climate change, interest in the environment and social impact has increased. This has in turn made even more companies choose to maintain a sustainability report that contains the three aspects of economic, environment and social impact. The demand for sustainability reports has increased among stakeholders. It has made the companies that establish this form of reports experienced economic benefits. The sustainability report than became a useful way to compete among businesses. Since accounting has become a competitive tool, it has led many companies to describe the sustainability report in flattering terms to make the corporate brand stronger. The companies stakeholders wish to rely on the work that the company are supposed to do and this is where the role of auditors come in, to review and provide guidance on designing the report. The area is relatively new and a need for standards in the audit of the sustainability report has increased, there for the interest to investigate the auditor's review process has occurred. Our main purpose of this study is to analyze and describe what the review process of the sustainability report looks like and how auditors apply the standards and guidelines contained within the subject.

We have chosen to apply a qualitative research strategy when we want to analyze how our respondents experience a given situation, how the auditors feel that the review process look like and what standards are in the area. Considering to this we have chosen the case study as research design, since we want to create an understanding of a specific situation. For the collection of data telephone interviews were made with auditors in the four auditing firms in Sweden; Deloitte, Ernst&Young, KPMG and PwC. The auditors interviewed are specialists in the review of sustainability reports.

Our conclusion is that the review process in the sustainability report is mostly similar to the financial audit. It is a process that generally includes the steps of planning, execution and reporting that is based on FAR's recommendation RevR6. In situations where the recommendation is not providing enough support the auditors turn to their own audit methodology, which contains more detailed tools and models. We have also determined that GRI is the most common guidelines when firms establish a sustainability report. These are the guidelines the auditors review against at review assignments.

Keywords: Review process, sustainability report, audit, RevR6 and GRI.

Sammanfattning

I takt med att media har gjort samhället uppmärksam på världens klimatförändringar har intresset för miljön och den sociala påverkan ökat. Det här har i sin tur gjort att allt fler företag väljer att upprätta en hållbarhetsredovisning som innehåller de tre aspekterna ekonomi, miljö och social påverkan. Genom att efterfrågan på hållbarhetsredovisningen ökat bland intressenterna har företag som upprättar denna form av redovisning upplevt ekonomiska fördelar. Hållbarhetsredovisningen har då kommit att bli ett användbart konkurrensmedel bland företagen. Eftersom redovisningen har blivit ett konkurrensmedel har det lett till att många företag väljer att ”skönmåla” hållbarhetsredovisningen för att stärka företagets varumärke. Företagens intressenter vill kunna lita på det arbete som företaget påstås göra och det är här revisorernas roll kommer in, att granska och ge stöd vid utformningen av rapporten. Området är relativt nytt och ett behov av standarder inom granskningen av hållbarhetsredovisningen har ökat. Därför har intresset för att undersöka revisorns granskningsprocess uppkommit. Vårt huvudsyfte med studien är således att analysera och beskriva hur hållbarhetsredovisningens granskningsprocess ser ut, samt hur revisorerna tillämpar de rekommendationer och riktlinjer som finns inom ämnet.

Vi har valt att tillämpa en kvalitativ forskningsstrategi då vi vill analysera hur våra respondenter upplever en viss situation, hur revisorerna upplever att granskningsprocessen ser ut samt vilka standarder som finns inom området. Detta har gjort att vi valt fallstudien som undersökningsdesign, då vi vill skapa en förståelse för en specifik situation. För insamling av data valdes det att göra telefonintervjuer med revisorer på de fyra största revisionsbyråerna i Sverige; Deloitte, Ernst&Young, KPMG och PwC. Revisorerna som intervjuades är specialister inom granskning av hållbarhetsredovisningar.

Vår slutsats är att granskningsprocessen inom hållbarhetsredovisningen till stor del liknar den finansiella granskningen. Det är en process som i huvudsak innehåller stegen planering, genomförande och rapportering, samt bygger på FAR:s rekommendation RevR6. I de situationer då rekommendation inte ger tillräckligt med stöd vänder sig revisorerna till sin egen granskningsmetodik, som innehåller fler detaljerade verktyg och modeller. Vi har även konstaterat att GRI är de mest förekommande riktlinjerna då företagen upprättar en hållbarhetsredovisning. Det är dessa riktlinjer revisorerna granskar emot vid ett granskningsuppdrag.

Nyckelord: Granskningsprocessen, hållbarhetsredovisning, revision, RevR6 och GRI.

Förkortningar

CERES	Colition for Enviromentally Responsible Economies
FN	Förenta Nationerna
GRI	Global Reporting Intiative
IAASB	International Auditing and Assurance Standards Board
IFAC	International Federation of Accountants
ISAE 3000	International Standard on Assurance Engagements 3000
SFF	Sveriges Finansanalytikers Förening

Innehåll

1.	Inledning	1
1.1	Problembakgrund	1
1.2	Problemdiskussion	2
1.3	Problemformulering	5
1.4	Syfte	5
1.5	Tänkt disposition	6
2.	Metod	7
2.1	Forskningsstrategi	7
2.2	Undersökningsdesign	7
2.2.1	Urval	8
2.3	Datainsamling	8
2.3.1	Sekundärdata	9
2.3.2	Primärdata	9
2.3.3	Intervju	9
2.4	Trovärdighet i studien	10
3.	Revision av hållbarhetsredovisning	13
3.1	Tidigare forskning	13
3.2	Hållbarhetsredovisning	15
3.3	Global Reporting Initiative	17
3.4	Revision	18
3.5	Institutionell teori	20
3.6	Organisering som politik	22
3.7	Principal-agent teorin	23
3.8	Analysmodell	25
4.	Empiri	27
4.1	Presentation	27
4.2	Redovisningsstandard	28
4.3	Revisionsstandard	29
4.4	Granskningsprocessen	31
4.4.1	Andra granskare	37
4.5	Revisorns påverkan på hållbarhetsredovisningen	37
4.6	Framtiden	39
5.	Analys	40
5.1	Redovisningsstandard	40

5.2 Revisionsstandard	41
5.3 Granskningsprocessen.....	43
5.4 Revisorns påverkan	47
6. Slutsats	49
6.1 Praktiska implikationer och påverkan på samhället	51
6.2 Förslag till fortsatt forskning	52
7. Referenslista.....	54
Bilaga 1 Individuella reflektioner	60
Bilaga 2 Intervjumall.....	64

1. Inledning

I detta kapitel ges en kort introduktion av bakgrunden till hållbarhetsredovisning och revision. Efter bakgrunden följer problemdiskussionen där ett resonemang om problematiken kring revisorns granskning av hållbarhetsredovisningar skildras, för att sedan mynna ut i en problemformulering följt av syfte.

1.1 Problembakgrund

I över 5000 år har det funnits ett behov av någon form av finansiell redovisning, så tidigt som då ansågs det nödvändigt att registrera inkomster och utgifter (Engström 1999). Från att enbart behandla den finansiella aspekten, började samhället på 1970-talet ändra tankesättet och miljöredovisning blev allt mer aktuellt (Bergström et al 2002). Henderson (2002) menar att det är viktigt att företag inte bara tänker på den finansiella aspekten utan att de även tar hänsyn till samhällets förväntningar. Genom att media har uppmärksammat om världens klimatförändringar har det bidragit till att miljön har blivit en allt viktigare del i samhället (Isaksson & Steimle 2009). Det är då viktigt att företagen visar sin medvetenhet och tar ansvar för miljön och deras påverkan på den (Henderson 2002).

Företagens arbete för miljön sammanfattas i en miljöredovisning, där denna redovisning tog sin start i Brundtlandrapporten 1987 ”Vår gemensamma framtid” (Hammarqvist et al 2005). Det tidigare miljöarbetet låg sedan till grund för det idag vidare synsättet, hållbar utveckling (Bergström et al 2002). Detta begrepp fick en allt större betydelse vid FN-konferensen i Rio, 1992. Vid denna konferens lades det fram ett handlingsprogram som involverade både staten och den enskilda individen till att ta ett mer långsiktigt ansvarstagande för miljön och utvecklingen som beräknas vara klart år 2100 (Agenda 21).

De flesta företag och organisationer som arbetar med någon form av hållbarhetsredovisning kommunicerar gärna ut sitt arbete via webbsidor, årsredovisningar eller i separata dokument (Larsson & Ljungdahl 2008). Enligt Larsson & Ljungdahl (2008) är det genom dessa handlingar som intressenterna kan se det arbete företaget interagerat i sin verksamhet för en hållbarare utveckling och även ett sätt för företagen att stärka sitt varumärke. Med hållbar utveckling avses

“development which meets the needs of the present without compromising the ability of future generations to meet their own needs.” (IFAC 2006b)

Med det menas att en hållbar utveckling ska uppfylla dagens behov utan att riskera nästa generations förmåga att uppfylla sina behov (IFAC 2006a). Hållbar utveckling omfattar tre viktiga områden för företag vilka är miljö, ekonomi och sociala aspekter. Företagen måste leverera bra på alla dessa tre aspekter och inte bara den ekonomiska som förr ansågs vara viktigast (Bergström et al 2002). Att upprätta en hållbarhetsredovisning är utifrån företagets perspektiv frivilligt. För de företag som valt att upprätta en hållbarhetsredovisning finns det stöd att hämta ifrån olika riktlinjer och rekommendationer (Hammarqvist et al 2005). Företag kan också välja om de vill att redovisningen ska bli externt oberoende granskad, vilket ökar trycket på standarder inom revision.

Det finns i dagsläget ett flertal olika internationella standarder för revisionsbyråbranschen att ta del av, bland annat IFAC, IAASB och ISAE 3000 (Larsson & Ljungdahl 2008). I Sverige var FAR först i världen med vägledning för oberoende granskning av hållbarhetsredovisningar och då främst de som är frivilliga (Andersson 2004). Rekommendationen har namnet RevR6 ”Oberoende översiktlig granskning av frivillig separat hållbarhetsredovisning” (FAR SRS 2007/2008) och tillämpas vid en oberoende granskning oftast av en godkänd eller auktoriserad revisor (FAR Akademi 2011b). Den här varianten av granskning behövs för att hållbarhetsredovisningen ska vara tillförlitlig enligt revisorer (FAR Akademin 2011c). Ett sätt att öka tillförlitlighet för hållbarhetsredovisningarna är att svenska regeringen, SFF och FAR SRS påskyndat utvecklingen av hållbarhetsredovisningarna och visat sig positiva till GRI och dess riktlinjer (Larsson & Ljungdahl 2008).

GRI är riktlinjer för företag oavsett storlek och bransch om hur de ska upprätta sin hållbarhetsredovisning (Global Reporting Initiative). GRI startades i Boston 1997 efter att den ideella organisation CERES startade ett uppror på grund av att det kom allt fler modeller och riktlinjer för miljöredovisning (Bergström et al 2002). Under ett antal år har GRI tillsammans med FN strävat efter gemensamma riktlinjer inom hållbarhetsredovisning för hela världen. Det har resulterat i att deras vägledning och riktlinjer blivit ett betydelsefullt utgångsläge för många hållbarhetsredovisningar (Andersson 2004).

1.2 Problemdiskussion

Att konsumenter idag tänker mer på miljön har väl ingen undgått. Även företag har börjat bli allt mer miljö- och hållbarhetsmedvetna, i alla fall vill de att vi ska tro det (Öhrlings PwC

2008b). Från att enbart behandla miljöfrågor har det nu övergått till ett större perspektiv, till ett så kallat hållbarhetsarbete (Halling 2011). Det innefattar att företag inte bara har det ekonomiska och miljömässiga fokuset utan tar även hänsyn till de sociala aspekterna, som får en allt större roll i företagets verksamhet (Öhrlings PwC 2008b). Den ökade kännedomen om dessa aspekter har förändrat företagens inställning, vilket idag har lett till att allt fler upprättar någon form av hållbarhetsredovisning (Halling 2011). Den största orsaken till ökningen är trots allt att investeringar i miljö och sociala frågor ger ekonomiska fördelar för företag, i jämförelse med företag som inte investerar i dessa frågor. Även det ökade kravet från företagets olika intressenter är en bidragande del (Larsson & Ljungdahl 2008).

I Sverige är det inte lagstadgat att icke-statliga företag ska göra en hållbarhetsredovisning. Det som är lagstadgat är om företaget håller på med miljöfarlig verksamhet så ska det finnas med i årsredovisningen under förvaltningsberättelsen (FAR akademien 2011a). Genom att intresset hos företagen har ökat när det gäller hållbarhetsredovisning har det vuxit fram ett behov av vägledning och standarder inom områdets granskning (Larsson & Ljungdahl 2008). Intressenter vill kunna lita på det arbete som företaget påstår sig göra och det är här revisorernas roll kommer in, att granska och ge stöd vid utformningen av rapporten. Vid en revision av rapporterna ger revisorn ett bestyrkande om huruvida redovisningen ger en rättvisande bild av företaget utifrån de redovisningsstandarder som finns (Wallage 2000). Informationen ska även vara begriplig, relevant, tillförlitlig och jämförbar (FAR akademien 2011c). För att uppfylla en del av dessa kriterier ska granskningen utifrån revisorns sida vara oberoende (FAR akademien 2011a). Det är frivilligt för företagen att begära en externt oberoende granskning av sin hållbarhetsredovisning, vilket medför att en del företag bestämmer sig för att inte använda sig av en oberoende granskning. Tillförlitligheten för denna typ av handling minskar då generellt (Andersson 2004). Genom att införa en externt oberoende granskning kan tillförlitlighet till denna redovisning öka (Öhrlings PwC 2008a). Detta är givetvis en affärsidé som revisionsbyråerna använder sig av för att öka inkomstkällan (Brandinger & Linghede 2007).

I Sverige finns det fyra stora revisionsbyråer även kända som, big four (PwC, KPMG, Ernst&Young och Deloitte) som har särskilda avdelningar som bland annat arbetar med just externt oberoende bestyrkande av företagets och organisationernas hållbarhetsredovisningar (Deloitte, Ernst&Young, KPMG & PwC).

För att göra en oberoende granskning krävs standarder inom området som revisorn kan följa för att ge en mer trovärdig granskning. Vid finansiell redovisning finns det ett välutvecklat lagverk som reglerar revisorns roll som oberoende mot företaget och dess redovisning, så inte revisorns oberoende kan missbrukas (FAR Akademin 2011b). När det gäller hållbarhetsredovisning finns inget sådant lagverk som reglerar revisorn och dess arbete och detta medför att det föreligger en problematik i granskningsuppdraget (Wallage 2000). Eftersom revisorn innehar en utsatt position så är detta en stor brist. Med detta menas att när fel i tidigare års redovisningar upptäcks försent och konkurs blir ett faktum, så ställer sig samhället ofta frågan; vart var revisorn och hur kunde ”felet” ske (Carrington 2010)?

Det finns emellertid några få riktlinjer och rekommendationer för hur granskningen ska utföras, där RevR6 och ISAE 3000 är skapade för att ge revisorer en vägledning kring hållbarhetsredovisningen. Företagen som väljer att tillämpa exempelvis GRI:s riktlinjer kan välja i hur stor grad de ska tillämpas. Det innebär att företag kan påstå sig följa GRI:s riktlinjer men att de i grund och botten inte har följt dem fullt ut, utan även använt sig av egna riktlinjer. Frågan blir följaktligen hur detta påverkar revisorernas granskning av företagens hållbarhetsredovisning (Global Reporting Initiative), då revisorerna vid en oberoende granskning utgår från de riktlinjer företaget har använt sig av. Detta för att bedöma informationens tillförlitlighet (FAR Akademi 2011b).

Sammanfattningsvis så går det att se en ökad utveckling inom området hållbarhetsredovisning, där allt fler företag väljer att få sin redovisning externt bestyrkt. Det här har bidragit till ett ökat tryck på revisionsbranschen. I PwC:s undersökning kan vi se att antalet externt granskade hållbarhetsredovisningar bland företagen på Large Cap har ökat från 42 procent år 2007 till 53 procent år 2008 (PwC 2009). Genom ett ökat intresse bland företagen att få sin hållbarhetsredovisning externt bestyrkt, har betydelsen av väl utformade riktlinjer och rekommendationer ökat för revisorerna. Detta för att kunna hantera den här typen av granskningsuppdrag och att öka tillförlitligheten till dessa. Det är av intresse att undersöka hur revisorerna tillämpar de riktlinjer och rekommendationer som finns och hur mycket revisorns egna erfarenheter och revisionsbyråns normer samt värderingar påverkar granskningsprocessens utformning.

1.3 Problemformulering

Vilket leder in oss på följande frågeställning med en huvudfråga och en underfråga:

- **Hur sker revisorernas granskningsprocess på hållbarhetsredovisningen vid de fyra största revisionsbyråerna i Sverige?**
 - Hur förhåller sig revisorerna till de riktlinjer och rekommendationer som finns vid granskning av hållbarhetsredovisningen?

1.4 Syfte

Syfte med studien är att beskriva och analysera hur hållbarhetsredovisningens granskningsprocess ser ut, samt hur revisorerna tillämpar de standarder och riktlinjer som finns inom ämnet.

1.5 Tänkt disposition

I det första kapitlet har det getts en beskrivning av uppsatsens problembakgrund, problemformulering och syfte. Nedan kommer en kortare redogörelse av uppsatsens vidare disposition.

Kapitel 2 Metod

I det här kapitlet ges en beskrivning om de tillvägagångssätt som används, vilken forskningsstrategi och undersökningsdesign som valts och argument för dessa. Vidare beskrivs vilket urval som gjorts, vilken insamlingsmetod som använts och hur intervjuerna har gått tillväga.

Kapitel 3 Teori

I det tredje kapitlet redogörs det för begreppet hållbarhetsredovisning, revision och vilka teorier som ligger till grund för att förklara empirin.

Kapitel 4 Empiri

Här ges en sammanställning av de resultat som erhållits utifrån de intervjuer som gjorts med revisorer från de fyra största revisionsbyråerna i Sverige.

Kapitel 5 Analys

I det här kapitlet reflekteras och analyseras resultatet av studien samt teori och empiri har sammanförts för att kunna besvara uppsatsens problemformulering.

Kapitel 6 Slutsats

Här kommer en kort sammanfattning av de slutsatser som dragits samt egna reflektioner att ges. Avslutningsvis ges förslag till vidare forskning inom området.

Bilagor

Under bilagor finns det frågeformulär som används under intervjuerna.

2. Metod

I det här kapitlet kommer ett resonemang kring författarnas valda forskningsstrategi och undersökningsdesign att behandlas. Vidare kommer det att resoneras om val av insamlingsmetod och intervjuteknik. Avslutningsvis kommer det att ges ett resonemang till studiens trovärdighet.

2.1 Forskningsstrategi

Vid insamling och hantering av information om ett ämne går det att använda sig av två olika metoder, den ena är kvalitativ och den andra är kvantitativ (Patel & Davidson 1994). Problemet som studien ska få svar på handlar om hur granskningsprocessen av hållbarhetsredovisning går till samt hur rekommendationer och riktlinjer på området tillämpas. För att få svar på problemet kommer rapporten då behandla sociala samband och inte utgå från siffersamband (Dahmström 2011). Den kvalitativa metoden ger svar på frågorna vad, hur och varför. Denna studie har en hur fråga, vilket gjorde att den kvalitativa metoden blev självklar (Bryman 2011). Genom att använda en kvalitativ metod fås det en djupare insikt i granskningsprocessen eftersom målet är att skapa en förståelse och göra en analys av denna process (Patel & Davidson 1994). Enligt Merriam (1994) är den kvalitativa metoden ett sätt att tolka hur verkligheten ser ut och beskriva detta med ord, det kommer alltså att göras en tolkning av revisorernas utsagor om hur de upplever verkligheten.

2.2 Undersökningsdesign

Utifrån det problem som formulerats i problemdiskussionen ska en undersökningsdesign klarläggas, om hur undersökningen ska gå till och vilka som ska undersökas (Patel & Davidsson 1994). För att få svar på problemet fordras information och erfarenheter från revisorer och då framför allt specialtrevisorer inom ämnet hållbarhetsredovisning. Det här bidrar till att den kvalitativa fallstudien är mest lämplig att använda sig utav i den här studien. Med den här undersökningsdesignen kan en fokus på att utforska och skapa förståelse för en specifik situation ges (Merriam 1994). Vid en fallstudie undersöks en specifik företeelse som i vårt fall handlar om en viss individs arbete. I den valda organisationen väljs alltså en specialist inom området ut. Vid en fallstudie går det att undersöka mer än ett fall, till exempel kan flera organisationer studeras (Patel & Davidson 1994). I detta fall rör de sig om fyra revisionsbyråer varav en eller två individer från varje byrå (Merriam 1994). Valet till att det

blev en till två revisorer på de fyra byråerna var för att respondenterna var begränsade. Anledningen till att en revisor intervjuades på två utav byråerna var för att det inte gick att få tag på någon mer med den kompetens som söktes. För att få en tillförlitligare bild om byråns och revisorns åsikt valdes det att intervjua två revisorer på de andra två byråerna där det fanns två revisorer med denna kompetens. Genom att undersöka en specifik företeelse kan vi åskådliggöra viktiga aspekter som kännetecknar just den avgränsade gruppen (Patel & Davidson 1994).

Som framgår av syftet ska ingen generalisering utformas, utan önskan är att få fram hur en särskild grupp specialister uppfattar en specifik situation. Det är då lämpligast att använda sig av en fallstudie, där kan den specifika gruppen följas upp. Någon annan undersökningsdesign i den här studien ansågs inte lämplig att använda sig av (Merriam 1994), eftersom vi vill studera och skapa en förståelse för hur revisorer vid de fyra största revisionsbyråerna förhåller sig till de riktlinjer som finns idag inom hållbarhetsredovisning. Att undersöka hur en viss person upplever och tolkar en händelse och att forskarna själva är mer aktiva i insamlingen av information. Det kommer alltså inte ske någon informationssamling via enkät eller dator, vilket var viktiga aspekter som gjorde att en kvalitativ studie lämpade sig bäst (Merriam 1994).

2.2.1 Urval

För att få en överskådlig bild över hur revisorer uppfattar de riktlinjer och rekommendationer som finns gällande hållbarhetsredovisning har vi valt att behandla de fyra största revisionsbyråerna i Sverige. Dessa är Deloitte, Ernst&Young, KPMG och PwC (Tan-Sonnerfeldt 2011). Detta urval har gjorts på grund av att det generellt är de större företagen som upprättar en hållbarhetsredovisning och dessa vänder sig då främst till de större revisionsbyråerna som innehar specialister på området. De här byråerna har också mer utvecklade processer kring granskningen och kan därför tilltala de större företagen mer än mindre byråer. De mindre byråerna kanske inte alltid har de resurser som krävs för att behandla detta ämne.

2.3 Datainsamling

Vid insamling av information går det att använda två olika typer av data, primär- och sekundärdata (Dahmström 2011), de här data har valts att användas i olika omfattningar. De primärdata som använts kommer ifrån intervjuer, medan internet, databaser och litteratur är den sekundärdata som använts.

2.3.1 Sekundärdata

Sekundärdata är enligt Arbnor & Bjerke (1994) information som redan finns tillgänglig. Information som redan har hämtats in av en annan part. Fördelen med dessa data är att det undgås arbetet med att samla in och sammanställa data, men att någon form av bearbetning kan förekomma (Dahmström 2011). De sekundärdata som har använts är information i databaser, internet, artiklar och i tryckt litteratur. De sökord som användes mest var Revisorernas granskning, Revisorer, Hållbarhetsredovisning, GRI, Oberoende granskning, Granskning, Sustainability och Sustainability and reporting. Vid användning av denna information är det viktigt att ha ett kritiskt förhållningssätt och bara använda information som är relevant och trovärdig till uppsatsens område (Dahmström 2011) .

2.3.2 Primärdata

Primärdata är information som fås fram för första gången, alltså information som inte funnits tillgänglig tidigare (Arbnor & Bjerke 1994). Dessa data ger så aktuell data som möjligt men kan vara av dyrare karaktär jämfört med sekundärdata (Dahmström 2011). De primärdata som valts är intervjuer med de så kallade ”big 4”, vilket innefattat de fyra största revisionsbyråerna i Sverige, Deloitte, Ernst&Young, KPMG och PwC (Tan-Sonnerfeldt 2011). Genom att intervjua revisorer från dessa fyra revisionsbyråer fick vi fram empirisk data som besvarade problemet som formuleras i problemdiskussionen. Intervjuerna gjordes via telefon på grund av tidsbrist och knappa ekonomiska resurser.

2.3.3 Intervju

Det finns en rad olika sätt att göra en intervju på. Vilken metod som ska användas beror på syftet med intervjun. Vi valde att tillämpa en blandning mellan standardiserad och ostandardiserad intervjumetod, alltså en semi-strukturerad intervju. Vid en semi-strukturerad intervju har ett intervjuämne valts i förväg och ett frågeformulär har skapats med givna frågor, vilket gör att intervjupersonen kommer kunna svara mer öppet utifrån frågeformuläret. Vid den här typen av intervju går det även att hoppa över någon fråga och lägga till en ny fråga istället, vilket gör att intervjun kan ledas in på andra frågor och områden som är intressanta för studien. Genom detta skapas ett större utrymme för respondentens upplevelser och åsikter inom studiens område. Det skapas också en djupare förståelse för ämnet om det kan ställas följdfrågor som kan klargöra tankar och oklarheter om hur granskningsprocessen sker (Bryman & Bell 2005). Det ska dock tilläggas att det inte går att dra några generaliseringar, utan den här typen av intervjumetod ger endast respondenternas utsagor. Vi tror inte detta har varit till någon nackdel för studien, eftersom nästan hela urvalet har mätts. Det har intervjuats nästan alla revisorer som innehar specialistkunskaper inom granskning av

hållbarhetsredovisning. De enstaka revisorer som inte intervjuats är kollegor med någon av de revisorer som ingått i studiens urval och att de då troligtvis har mycket gemensamt med den intervjuade respondenten.

Vid insamling av empirisk data har som nämnts ovan telefonintervjuer används, detta för att få reda på hur den enskilda personen uppfattade en viss situation. Då ekonomiska förutsättningar satt stopp för intervjuer på längre avstånd, har telefonintervjuer varit den intervjuteknik som valts. Intervjun har sin grund i ett strukturerat frågeformulär men det har även getts utrymme för ytterligare frågor och resonemang utanför frågeformulärets ramar. Nackdelen med denna intervju är att den inte kan vara allt för lång tidsmässigt och det kan vara svårt att ställa känsliga och besvärliga frågor. Vid en telefonintervju går det miste om det kroppsliga språket som fås vid besöksintervjuer (Dahmström 2011). Det kroppsliga språket kan bidra till ett annat uttalande än det som sker via telefonintervju (Jacobsen 1993).

Telefonintervjuer gjordes med revisorer som innehar specialistkunskaper inom hållbarhetsredovisning. Det gjordes totalt tio intervjuer varav fyra kompletterande intervjuer. Genom att göra fyra kompletterande intervjuer har funderingar och oklarheter från de första intervjuerna kunnat klargöras, vilket har gjort att tillförlitligheten till informationen ökat. Vi har också kunnat ställa ytterligare frågor som uppkommit när vi bearbetat de första intervjuerna som har varit betydelsefulla för att uppnå studiens syfte. Samtliga respondenter arbetar på respektive revisionsbyrås huvudkontor i Stockholm och intervjuerna var tidsmässigt 45-70 minuter långa. De kompletterande intervjuerna var tidsmässigt något kortare.

2.4 Trovärdighet i studien

Det är viktigt vid en studie att ta hänsyn till de problem som rör giltighet och tillförlitlighet, för att minimera dessa. För att studiens slutsatser ska vara godtagbara och trovärdiga är det viktigt att ha ett kritiskt tänkande mot de metoder som används (Jacobsen 2002).

Det är av betydande att den information som samlats in ger en verklig bild av det som avses att avbilda, så att inte informationen innehåller några felaktiga upplysningar eller att den är riktad på något sätt. Alltså att vår information innehåller det som ska mätas, så att studien inte innehåller irrelevant data, vilket betecknas validitet (Artsberg 2003). Den information som

samlats in har ett tydligt samband med problemformulering och syftet. För att studiens kvalitet skulle öka valdes intervjupersonerna ut noggrant. Granskningsspecialister inom hållbarhetsredovisning ansågs då vara mest relevanta att intervjua. Det gjordes endast enskilda intervjuer för att få personliga upplevelser och reflektioner på området. Intervjufrågorna har endast varit av väsentlig karaktär, där ja/nej frågor inte har förekommit. Detta gjorde att kvalitén på det empiriska materialet också stärktes. Bryman och Bell (2005) förtydligar att vid en kvalitativ studie går det inte att dra några generaliseringar, alltså att hela revisionsbyrån tycker samma som den enskilda revisorn. Den här aspekten har vi tagit hänsyn till i studien, vilket innefattar att det inte har dragits några slutsatser om hela byråns uppfattningar utan endast de intervjuade revisorernas egna uppfattningar.

Det har förekommit olika nivåer på förkunskap, vilket kan ha gjort att tolkningen av respondenternas svar varit en annan än mot vad respondenterna menat, alltså kan det ha uppstått en mindre reliabilitet på informationen. Intervjuerna har därför spelats in för att få en bättre delaktighet vid intervjutillfället, detta för att undvika bristande koncentration på grund av anteckningar. För att öka tillförlitligheten i respondenternas svar har vi sedan avlyssnat inspelningarna ett antal gånger och skrivit ner allt som sagts. Då intervjuerna varit tidskrävande och frågorna varit öppna, har detta gjort att följdfrågorna varit många och en del av informationen som samlats in har då blivit svåröverskådlig. Jacobsen (1993) menar att detta är vanligt då det generellt blir längre berättelser vid öppna frågor än frågor som är slutna. En annan viktig aspekt är att skilja på ren fakta och de empiriska fakta som fås av respondenterna.

För att stärka våra iakttagelser har empiridelen skickats till respondenterna för respons på det som skrivits. Andersen (1998) menar att det är viktigt att ta hänsyn till tillfälligheter under en intervju. Med tillfälligheter i detta fall menas bland annat respondentens humör och aktuell omgivning vid intervjutillfället. För att minimera dessa tillfälligheter har det gjorts fyra kompletterande intervjuer, som även har klargjort de funderingar som uppstått från tidigare intervjuer. Dock ändras en persons erfarenheter hela tiden och en studie om samma ämne kan innebära att resultatet kan skifta.

Det har även funnits begränsat med respondenter som innehar en specialistkunskap inom granskning av hållbarhetsredovisning. Då området växer kan framtida studier innehålla fler intervjuer med respondenter inom specialistområdet. Att det funnits begränsade revisorer

inom hållbarhetsområdet har gjort att studien innehållit färre intervjuer med respondenter än vad som önskats. Respondenterna valde att anges anonymt för att få mer personliga upplevelser och svar på de intervjufrågor som ställts. De personer som intervjuats har visat ett stort intresse för hållbarhetsredovisning, vilket har gjort att en del även skrivit böcker och varit delaktiga i olika organisationer. Det här har då bidragit till att en del primärkällor som används i teorin har författats av en revisor som intervjuats, vilket kan ha gjort att våra slutsatser har riktats.

3. Revision av hållbarhetsredovisning

Inledningsvis i detta kapitel beskrivs tidigare forskning på området, begreppet hållbarhetsredovisning och revisorns roll. Vidare kommer en genomgång av teorier och modeller att beskrivas, vilket ligger till grund för en analys av det empiriska underlaget.

Revision och redovisning är två områden som förändrats mycket under de senaste åren genom att den omgivande miljön ständigt förändras. Företagen förändras med tiden, vilket gör att det är viktigt för redovisningen och revisionen att hålla jämna steg med företagens utveckling (Flint 1988). En historisk anledning till revisionens och redovisningens förändring var borskraschen 1929, då redovisningen ifrågasatte som sådan (Falkman 2000). Även redovisningsskandaler som Enron i USA och Skandia i Sverige är bidragande hörnstenar som gjort samhället mer uppmärksamma om revisorns arbete, men även redovisningens innehåll och struktur har ifrågasatts (Clemedtson 2007). Det är då viktigt att normgivande organ som FAR bidrar marknaden med standarder inom området. Det har gjort att det idag finns en mer omfattande reglering om vad som ska finnas med i den finansiella redovisningen och hur en revision ska gå tillväga (FAR Akademi 2011b).

Ända fram till slutet av 1800-talet var den offentliggörande informationen från företagen begränsad. Den information som redovisades användes i regel bara av företagets ägare. Detta för att följa upp verksamhetens resultat och hur det gått. Ägaren var även den som själv finansierat verksamheten. Genom att företagen började växa förändrades också finansieringen och allt fler externa parter inblandades. I och med att företagen behövde mer kapital ökades kraven på den redovisade informationen. Det var oftast den externt publicerade redovisningen som låg till grund för investerares och kreditgivares beslut (Falkman 2000). För att dessa parter skulle kunna lita på den redovisade informationen fick revisorn en betydande roll. Genom att utföra en oberoende granskning kvalitetsförsäkrades företagets redovisning, vilket gjorde att investerare och kreditgivare lättare kunde fatta sina beslut.

3.1 Tidigare forskning

Revisorns och revisionsbyråernas roll har inte alltid varit självklar utifrån samhällets perspektiv. Det är då viktigt enligt Clemedtson (2007) att revisionsbyråerna kommunicerar utåt om vad revisorerna gör och deras roll, genom detta kan förväntningsgapet utjämnas. Definitionen på förväntningsgapet varierar mellan olika forskare där Liggio (1974) var den

som först använde formuleringen ”förväntningsgapet” för revision. Han definierade förväntningsgapet som en skillnad mellan vad användaren av revisionen förväntade sig som resultat och vad den oberoende revisorn förväntade sig som resultat. Med det här menas att samhället och revisorn inte hade samma åsikter vad gäller det förväntade resultatet av relationen (refererat efter Koo & Woo 1998). Monroe och Woodliff (1993) uttryckte gapet som skillnaden i tro mellan revisorer och samhället om det arbete och uppgifter revisorerna åstadkom. I tidigare studier går det att se att definitionen på detta förväntningsgap varierat något men att samtliga forskare är överens om att användarna idag har en högre förväntan på revisionen än vad revisorerna ser som skäligt (refererat efter Koo & Woo 1998). Koo och Woo (1998) menar att revisorer uppfattas mer som poliser än personer som rapporterar företagets ställning till samhället av dem som inte är revisorer. De här diskussionerna har lett till en ökning av rättstvister mot revisorer och i sin tur bidragit till en hel del forskning om förväntningsgapet. En del vill utreda vad som bidrar till förväntningsgapet och ge förslag till en minskning av gapet, medan andra studerar följderna av dessa förslag. Så det kan konstateras att revisorns roll och uppgift i samhället idag är under diskussion. Clemedtson (2007) belyser ändå att de som bäst förklarar en revisors och revisionsbyrås arbete är FAR SRS som beskriver arbetet i fyra områden: revision, redovisning, skatt och finansiell rådgivning. Det finns alltså ingen statisk katalog utan arbetsuppgifterna förändras ständigt. Det som ändå karakteriserar en revisors roll är den balans som råder mellan de två yrkesrollerna kontrollant och rådgivare (Eriksson 2007). Den så kallade oberoenderollen som för revisorn är viktig att försvara. De revisorer som gör felsteg i oberoende aspekten eller i revisionen påverkas inte bara personligen av effekten utan även hela revisionsbyrån får ta konsekvenserna av den enskilda revisorns handlande. Därför är branschen väldigt noga med att nyanställda revisorer får lära sig hur branschens normer och värderingar ser ut och hur revisorns roll kan påverka omgivningen (Moizer 1995).

Det går att hämta mycket information kring ramverk för granskning vid finansiell redovisning, däremot saknas det forskning om hur den icke-finansiella redovisningen såsom hållbarhetsredovisningen ska granskas och även revisorns roll i dessa sammanhang. De fåtal standarder och riklinjer som finns är under ständig utveckling för att tillgodose samhällets behov (Tan-Sonnerfeldt 2011). Det innebär att det behövs mer kunskap och erfarenhet på området innan ett heltäckande ramverk kan utvecklas (Wallage 2000). Utvecklingen går i alla fall framåt och allt fler företag väljer att hållbarhetsredovisa. Även då kunskap och erfarenhet

inom området är förhållandevis liten vid jämförelse med den finansiella redovisningen (Jones & Solomon 2010).

De företag i Sverige som låter hållbarhetsredovisningen gå igenom en granskning är oftast de med längre erfarenhet inom miljöfrågor. Än så länge är det långt ifrån alla som låter sig granskas men antalet oberoende bestyrkta hållbarhetsredovisningar ökar (Halling 2007). En oberoende granskning av frivillig separat hållbarhetsredovisning är ett uppdrag av bestyrkande karaktär, där ändamålet är att den som granskar ska göra ett uttalande om informationen är upprättad enligt de kriterier som redovisningen upprättats ifrån (FAR Akademi 2011b). Syftet med uttalandet som är av negativ form är att se hur väl de uppfyller kriterierna för att förbättra informationens trovärdighet (Larsson & Ljungdahl 2008). Kriterierna som granskas kan vara ifrån lagar, riktlinjer eller skapade av företaget själva men ska vara av ändamålsenlig karaktär. Det innebär hur väl de uppnår; relevans, fullständighet, tillförlitlighet, neutralitet och begriplighet (Larsson & Norregård 2004).

Det är upp till företaget att bestämma granskningens inriktning, omfång och vidd. Oberoende av vilken granskningstyp som väljs sker i grund och botten samma granskningsprocess. Givetvis är arbetet i sig beroende på uppdragets storlek (Larsson & Ljungdahl 2008). Denna process kan liknas med den finansiella revisionen som också innehåller de tre faserna; planering, genomförande och rapportering (FAR SRS 2009). Vid denna typ av granskning är oberoende-frågan en central och viktig del att beakta (FAR Akademi 2011b). Revisorn måste uppfylla kriterierna för oberoende för att ens kunna ta åt sig uppdraget (FAR SRS 2009).

Avslutningsvis går det att se ett ökat intresse för att redovisa sitt arbete för en hållbar utveckling samt att efterfrågan av en tredjepart granskning har ökat. Riktlinjer och standarder är få inom området, vilket gör att granskningen blir svårare att genomföra. Vi vill då bidra med att visa hur revisionsbyråerna granskar hållbarhetsredovisningar och vilka riktlinjer som de använder vid utförandet. Om det skulle visa sig att de riktlinjer som finns på området inte är till så stor hjälp vid utförandet av granskningen, kommer det att undersökas vad som istället påverkar revisorns tillvägagångssätt.

3.2 Hållbarhetsredovisning

Miljöredovisning har ökat i intresse och då måste även innehållet och kvalitén också öka i samma takt (Pernfors 1999). Rapporter om miljö och hälsa finns och börjar bli allt vanligare

bland företag. Från att tidigare endast handla om miljöredovisning har det nu utvecklats till det vidare begreppet hållbarhetsredovisning. Europeiska gemenskapernas kommission (2001) skriver i Grönboken att det finns få rapporter inom mänskliga rättigheter och barnarbete. Det krävs ett globalt samförstånd för att dessa handlingar ska vara användbara. En världsomfattande utveckling skulle innebära mer upplysningar om rapportens innehåll, design och tillförlitlighet.

Att redovisa ett arbete om hållbarhet är för företagen frivilligt (Naturvårdsverket 2005), men det ökade trycket från kunder och andra intressenter har gjort att allt fler företag upprättar någon form av hållbarhetsredovisning (Halling 2007). Hållbarhetsredovisning är uppbyggt på tre delar, vilka är ekonomi, sociala och miljömässiga faktorer (Davidson 2011), dessa tre delar ska sinsemellan stötta varandra (Regeringskansliet 2004). Bowers (2010) visar med sin studie att hållbarhetsredovisningar idag riktar sig åt de sociala och miljömässiga hållen, men med störst fokus på ekonomin. För 20 år sedan var den endast riktad åt den ekonomiska aspekten, vilket innebär att det hela tiden utvecklas och kommer fortsätta utvecklas tillsammans med människans behov. Halling (2007) menar att hållbarhetsredovisningens utveckling har gått från att vara en dekoration till ett konkurrensmedel för företag, där alla tre delar ingår. Hållbarhetsredovisningarna bör alltså externt granskas annars skulle det uppfattas som att företag gör det endast för marknadsföringens skull och inte för att de tänker mer på miljön (Europeiska gemenskapernas kommission 2001).

De som väljer att upprätta en hållbarhetsredovisning då främst enligt GRI:s riktlinjer påstår också att en granskning av tredje part är nödvändig. Det här för att stärka tilltron inom företaget och dess intressenter (Borkowski et al 2011). Det här analyseras i Jones & Solomon (2010) undersökning där intervjuer gjorts med 20 företag. De intervjuade en person från varje företag, vars område var socialt ansvarstagande. De frågade bland annat om deras ställning till att få hållbarhetsredovisningen granskad. Resultatet blev att 45 procent trodde på att externt granska företagets hållbarhetsredovisning medan 45 procent inte trodde det skulle ge något, varav 10 procent inte kunde bestämma sig. Med detta resultat kan en slutsats om att en externt oberoende granskning inte har övertygat alla om att den bidrar med ökad tillförlitligheten till materialet, eller att det i alla fall inte är värt kostnaden. Detta kan som nämnts ovan bero på att standarder inom området inte är helt utvecklade ännu. Det här är en bidragande del till problematiken kring vilka standarder revisorn ska tillämpa vid en granskning, som i sin tur resulterar i att företagets tilltro till granskningen är diffus.

3.3 Global Reporting Initiative

Normer som har vuxit sig relativt starka inom hållbarhetsredovisning är GRI:s riktlinjer som ges ut av Global Reporting Initiative. Organisationen är ett globalt nätverk som genom ett projekt av Coalition for Environmentally Responsible Economies (CERES) grundades i Boston 1997 (GRI). Ett projekt vars syfte var att främja företag och organisationer till att redovisa miljömässiga prestationer (Willis 2003). Året därpå bestämdes det att organisationen ville "göra mer än miljön" (GRI) och GRI utvidgades till att ta hänsyn till sociala och ekonomiska faktorer också (Willis 2003). I juni 2000 släppte GRI nya riktlinjer till hållbarhetsredovisningen. Riktlinjerna som skapades genom att 21 olika företag fick testa de dåvarande riktlinjerna och sedan fick kommentera dessa, vilket senare utmynnade i en ny version av GRI (Willis 2003). Året därpå separerades GRI från CERES och blev en egen stiftelse (Larsson & Ljungdahl 2008). Den andra versionen av GRI:s riktlinjer vid namn G2, introducerades 2002 på världstoppmötet i Johannesburg. För företag var det fortfarande relativt ovanligt att hållbarhetsredovisa men år 2006 sköt det i höjden (Larsson 2007/2008) och allt fler svenska företag ökade användningen av GRI samtidigt som det blev mer accepterat internationellt (Hedberg & Malmborg 2003). Det var även under detta år som GRI gav ut den tredje versionen av riktlinjer, vid namn G3. Det har även förbättrat användningen och kvaliteten på den redovisade informationen hos företag (Willis 2003).

GRI:s ramverk består av två centrala delar, där den första behandlar redovisningsprinciper och vägledning om vad som är väsentligt att redovisa och hur kvalitén på den redovisade innehållet kan avgöras. Det ges även en vägledning om vilka avgränsningar som är aktuella för hållbarhetsredovisningen (IFAC 2006a). Den andra delen som omfattar standardupplysningarna ger en förteckning över vad som ska ingå i redovisningen, vilken vision företaget har med att hållbarhetsredovisa och hur de arbetar för att uppnå deras mål med hållbarhetsredovisningen. Detta ska sedan sammanfattas i en rapport där arbetets resultat presenteras. Det är sedan denna rapport som ligger till grund för revisorns granskning (Larsson & Ljungdahl 2008).

När redovisningen är färdigställd ska företaget uppge till vilken nivå GRI:s ramverk har använts. För att redogöra för detta används GRI:s tillämpningsnivåer. Syftet är dels att få fram tydligare information så att läsaren förstår till vilken grad GRI:s riktlinjer har använts och dels

ger det grundarna till redovisningen en vision om hur de ska kunna öka sin användning av GRI:s ramverk (IFAC 2006a). För att ett företag ska kunna tillämpa GRI:s riktlinjer måste de ange i vilken tillämpningsnivå de ligger i. I rapporten ska alla tillämpningsnivåer finnas med för att läsaren ska förstå vad det innebär att ligga i varje nivå. De nivåer som finns är C,C+,B,B+,A och A+. Bokstaven visar i vilken utsträckning företaget valt att använda sig utav dessa riktlinjer och att ett företag ligger på ett plus i nivån innebär att de har fått sin hållbarhetsredovisning externt oberoende bestyrkt. GRI granskar så att kriterierna för nivåerna är uppfyllda och sammanfattar sedan vad som fanns med i företagets redovisning. GRI:s kommentarer på tillämpningsnivåerna har inget att göra med deras uttalanden om redovisningens värde, kvalitet och innehåll (GRI 2000-2006).

3.4 Revision

Beskrivningen på en revisor var förr trist, blyg och tillbakadragen, vilket gjorde att revisorer helst jobbade utan att göra allt för stort väsen av sig. Det här synsättet har förändrats och revisorer vill idag synas mer än tidigare (Carrington 2010). Revisorn syns allt mer då revisionen är ett växande område. Revisionen har utvecklats och det finns inte längre bara revision för den finansiella redovisningen utan även miljörevision och uppgiftsgranskning (Power 1997). Power (1997) förtydligar att revision är svårdefinierat och att det egentligen inte finns någon korrekt definition. Att det är så pass otydligt begrepp är revisionsbyråernas styrka eftersom begreppet kan utökas både horisontellt via revision inom fler områden och vertikalt där den finansiella revisionen utökar (Carrington 2010). Den finansiella revisionen har blivit definierad som:

“Independent examination of, and expression of opinion on, the financial statements of an enterprise.” (Power 1997)

Det här innebär att revision är något som ger en oberoende granskning av företagets finansiella uttalanden, men att det även ger ett uttryck av revisorns synpunkter på företagets finansiella rapporter (Power 1997). En hållbarhetsredovisning har liknande granskningsprocess som den finansiella redovisningen, vilket gör att vissa likheter mellan dessa går att utläsas. De här redovisningarna är ännu inte integrerade och granskas var för sig menar Pernfors (1999).

Misslyckas företagen med redovisningen eller hela verksamheten så innebär det att samhället ifrågasätter revisorns handlingar (Power 1997). Samhället har alltså högre förväntningar på

revisorn än vad lagar och regler kräver att revision ska vara (Carrington 2010). Samhället förlitar sig på revisorns underskrift. Revisorn skriver på att allt gått rätt till, vilket är ett intyg till intressenterna att företagsinformationen är korrekt. Alltså är revisorns huvudsakliga uppgift att granska kvalitén på redovisningsinformationen som företagen ger ut, så att den är relevant och tillförlitlig (Öhman 2007). I uppgifterna ingår att granska, bedöma och uttala sig om ett företags eller organisationers finansiella rapporter, det vill säga årsredovisning, bokföring och förvaltning (FAR Akademi 2011b). Revisionen är inte bara formella regler utan även mycket av personliga tankar och bedömningar vid granskningen (Power 1997). Enligt Power (1997) råder det delade meningar om revisorns arbete mellan företags intressenter och revisorn själv. Intressenterna vill att revisorn ska granska så att företaget följer sina redovisningsstandarder fullt ut. Revisorerna tycker däremot det är viktigt att ledningen tillsammans med revisorn är aktiva under hela revisionsarbetet. En revisors uppfattning kan vara hela revisionsbyråns uppfattning. De delar med sig av sina uppfattningar och tankar. Tycker två till tre revisorer samma angående en fråga blir detta hela byråns uppfattning (Öhman 2007). Det är då viktigt att beakta revisorns oberoende, vilket betyder att revisorn inte får granska och ge rådgivning till samma företag. Detta är något som en revisor alltid måste ta hänsyn till innan ett uppdrag kan antas. En utvärdering om oberoende frågan kan liknas med den finansiella analysmodellen enligt FAR SRS (2006). Att vara oberoende innebär att revisorn ska kunna ge kritik till företaget som ska granskas utan att revisorns objektivitet och professionella ställning berörs av olika faktorer. En annan revisor ska kunna granska samma företag och komma fram till samma slutsats utan att behöva ifrågasätta den förste revisorns objektivitet och professionalitet (Carrington 2010). Revisorn måste inför varje revision ha kompetens, oberoende och tystnadsplikt gentemot företaget (Öhman 2007). Detta görs för att intressenterna ska få ett förtroende till revisorn. Med förtroendet kommer också ett risktagande. Det krävs alltså ett förtroende för att kunna fatta ett beslut vid en situation som har hög risk. Samhället har börjat få bättre förståelse för sig själv och dess problem som uppstår på grund av risker. Tack vare denna förståelse som samhället har, är granskningen en hantering av risker (Power 1997). Power (1997) diskuterar huruvida den finansiella revisionen ger en kvalitetsstämpel eller om det faktiskt bidrar till bättre information och förståelse. Resultatet blev att den finansiella revisionen i realiteten fungerar mer som en kvalitetsstämpel än att den ger en bättre förståelse.

I dagens läge tenderar företagens redovisningar att bli allt mer komplexa, både den finansiella och den frivilliga hållbarhetsredovisningen (Chambers 2006). En av anledningarna är just att

kraven på innehållet har ökat (FAR SRS 2006). Det gäller då för revisorn att ha de kunskaper och erfarenheter som god revisionsredovisning kräver för att skapa större tilltro till den redovisade informationen (Revisionslag 1999:1079), vilket är syftet med en granskning (Larsson & Ljungdahl 2008). För att uppnå god revisionsredovisning krävs att revisorn är professionell och tillämpar de etiska regler som FAR gett ut (Carrington 2010).

3.5 Institutionell teori

Artsberg (2003) menar att det inte finns någon generell teori inom området redovisning och dess olika delar, eftersom dess utveckling är så pass komplex. Det här på grund av de kulturella skillnaderna som finns i världen. En teori som Artsberg (2003) idag tycker beskriver redovisningens utveckling bäst är den institutionella teorin. Med den institutionella teorin går det att ge en förklaring till hur organisationer ändrar ett ställningstagande för att skapa legitimitet till organisationen från omgivningen. Studien syftar till att analysera och beskriva hur revisorerna agerar och hur deras beslutsfattande sker vid granskning av hållbarhetsredovisning (Deegan & Unerman 2011). Alltså undersöks det vilken roll samhällets påverkningar och påtryckningar har på organisationers handlingar (Oliver 1997). Den institutionella teorin kan förklara likheter och i detta fall att granskningsprocessen mellan byråerna i stort sett ser likadana ut. Den kan också förklara hur granskningsprocessen växt fram och vad som påverkat den, teorin kan dock inte ge en förklaring på de skillnader som kan uppstå i samband med granskningen.

Det finns två olika dimensioner inom denna teori, där den ena är isomorfism och den andra är frikopplingen (Deegan & Unerman 2011). Isomorfism kan definieras som en process som är begränsad, där en enhet i en viss population tvingas likna andra enheter som ingår i samma miljö (Eriksson-Zetterquist 2009). Nygaard & Bengtsson (2002) menar att detta görs för att anpassa sig till omgivningen och dess krav på den enskilda individen. Det finns tre olika typer av isomorfism som påverkar hur organisationer agerar och påverkas av sin omgivning (Deegan & Unerman 2011). Även Eriksson-Zetterquist (2009) menar att dessa typer av isomorfism påverkar organisationers handlande. De tre olika typerna är tvingande, imiterade och normativ isomorfism (DiMaggio & Powell 1983).

Tvingande isomorfism

Den tvingande kraften innebär att det finns olika tvingande regler och lagar som styr oss i samhället (Scott 2001). Tvingande regler som både enskilda individer och organisationer måste anpassa sig till och följa. Alltså gäller det både revisionsbyråer och dess revisorer (Eriksson-Zetterquist 2009). De flesta ekonomer och historiker menar att institutioner för det mesta är till grund för uppbyggda av tvingande regler. Dessa regler kan vara formella men även av informell karaktär, alltså regler som upplevs som tvingande fastän de inte är tvingande (Scott 2001). Den starkaste påtryckningen är staten eftersom det är de som stiftar lagarna men det kan även komma påtryckningar från andra starka organisationer som har makten att ändra svagare organisationers förhållningssätt (Eriksson-Zetterquist 2009).

När det gäller hur en granskning av hållbarhetsredovisning ska ske så finns inget fastställt lagverk som revisorer kan följa. Däremot har FAR givit ett förslag till rekommendation om granskning av hållbarhetsredovisning (RevR6) som kan anses som tvingande för dess medlemmar (Scott 2001). Således en standard som följs av de svenska revisionsbolagen (FAR SRS 2008). RevR6 är den första standarden i världen inom hållbarhetsredovisning vars syfte är att ge vägledning till dess medlemmar (Tan-Sonnerfeldt 2011) om hur en oberoende översiktlig granskning av företagets frivilliga hållbarhetsredovisning ska utformas (FAR Akademi 2011b). Ändamålet är att den som granskar ska kontrollera att redovisningen innehåller alla relevanta delar och göra ett uttalande om informationen är upprättad enligt de kriterier som redovisningen upprättats ifrån (FAR Akademi 2011b).

Imiterande isomorfism

Den andra typen av isomorfism är den imiterande kraften, som innefattar att organisationer försöker efterlikna andra organisationer oftast på grund av olika konkurrensfördelar (Deegan & Unerman 2011). Även osäkerhet kan påverka organisationer till att imitera andra organisationer. En viktig aspekt på detta område är hur revisionsbyråerna utför sin granskning av hållbarhetsredovisningen. Kommer revisionsbyråernas granskningsprocess att skiljas åt eller har de imiterat varandra så de knappt finns några skillnader vid utförandet av granskningen. Att imitera andra behöver inte göras medvetet utan kan ske omedvetet och de företag som efterliknas behöver heller inte vara medvetna om imitationen (Eriksson-Zetterquist 2009).

Normativ isomorfism

Den tredje och sista typen av isomorfism är den normativa kraften. Här är det trycket från olika utbildningar och professioner som inverkar på vad som anses vara det rätta handlandet för vissa situationer. Nygaard & Bengtsson (2002) anser att det är normer som ligger till grund för hur olika yrkesgrupper handlar i olika situationer. Genom att utbilda sig till revisor ger det en rad färdigheter samt att revisorn grupperas in i en särskild yrkesgrupp med starka värderingar och normer som i stor grad påverkar beslutfattandet i många lägen. Den här socialiseringen sker oftast för att skapa en legitimitet till gruppen. När revisorn utför sitt uppdrag så ligger många av besluten grundade på branschens normer, hur han ska agera, klä sig och uppföra sig. Just det här är viktigt för om revisorn bryter mot normerna kan förtroendet för revisorn minska (Eriksson-Zetterquist 2009). Ett exempel på normer som vuxit sig starka är GRI som nämndes ovan.

Den sista dimensionen består av frikopplingen, vilket menas att det finns en frikoppling mellan vad organisationer visar utåt och vad de verkligen gör. Det kan exempelvis vara att organisationer hållbarhetsredovisar för att skapa en bild över organisationen men som skiljer ifrån vad de verkligen gör i verkligheten (Deegan & Unerman 2011).

3.6 Organisering som politik

Komplement till den institutionella teorin, kan förklaras med det politiska perspektivet, som beskriver organisationer som politiska arenor. Den institutionella teorin är bra på att förklara likhet mellan revisionsbyråerna medan det politiska perspektivet visar de konsekvenser som kan uppstå av olika intressen. I de situationer där revisionsbyråerna skiljer sig i tillvägagångssättet kan förklaras med att det finns olika viljor bland individerna i organisationen. Individerna har mål som de förhandlar med andra för att nå sitt mål. De här teorierna är ett bra komplement till varandra (Bolman & Deal 2008). Istället för att organisationer i grund och botten är uppbyggda av normer och värderingar som styr organisationen, så menar det politiska perspektivet att organisationer påverkas av ”starka” idéer (Bolman & Deal 2008). Norman (1989) menar att organisationer består av ett idésystem, där alla idéer i en organisation inte kan vara med och påverka hur en organisation arbetar och utformas. I varje organisation pågår ett maktspel mellan dessa idéer, där de idéer som karaktäriseras som vinnarna utgör organisationens dominerande idéer. Det finns starka aktörer som är delaktiga i organisationens utveckling så kallade signifikanta aktörer som kan vara personer med stor makt eller starkt inflytande. De här personerna kan genom deras dominerande idéer förändra organisationens struktur. Just personer med någon av dessa

egenskaper är oftast sällsynta i organisationer. Det politiska perspektivet kan alltså ge en förklaring till varför revisorers arbete vid olika revisionsbyråer skiljer sig åt i olika avseenden.

Enligt Normann (1989) kan organisationers utveckling, alltså organisationens normer och värderingar påverkas av två faktorer. Där den ena faktorn är traditioner och etablerade föreställningar i företaget, och den andra är värderingar och normer hos de signifikanta aktörerna. De här två faktorerna påverkas genom hur den interna relationen samt företags beslutsstruktur är beskaffat. Även den externa omgivningen har en central påverkan på en organisations utveckling. Där faktorer som utbyte av produkter och kundanpassning är viktiga att ta hänsyn till.



Figur 1, Inspirerad av Normann (1989)

3.7 Principal-agent teorin

De två teorierna som tidigare presenterats har kompletterat varandra, den ena visar på vilka likheter som finns bland revisionsbyråerna och den andra visar människors olika intressen. Principal-agent teorin har en helt annan fokus och med hjälp av denna teori kan relationen mellan revisorn och kundföretaget beskrivas (Nygaard & Bengtsson 2002). Denna relation är också viktig för att få klarhet i hur granskningsprocessen går till. Utan denna relation mellan kund och revisor hade inte granskningsprocessen behövts.

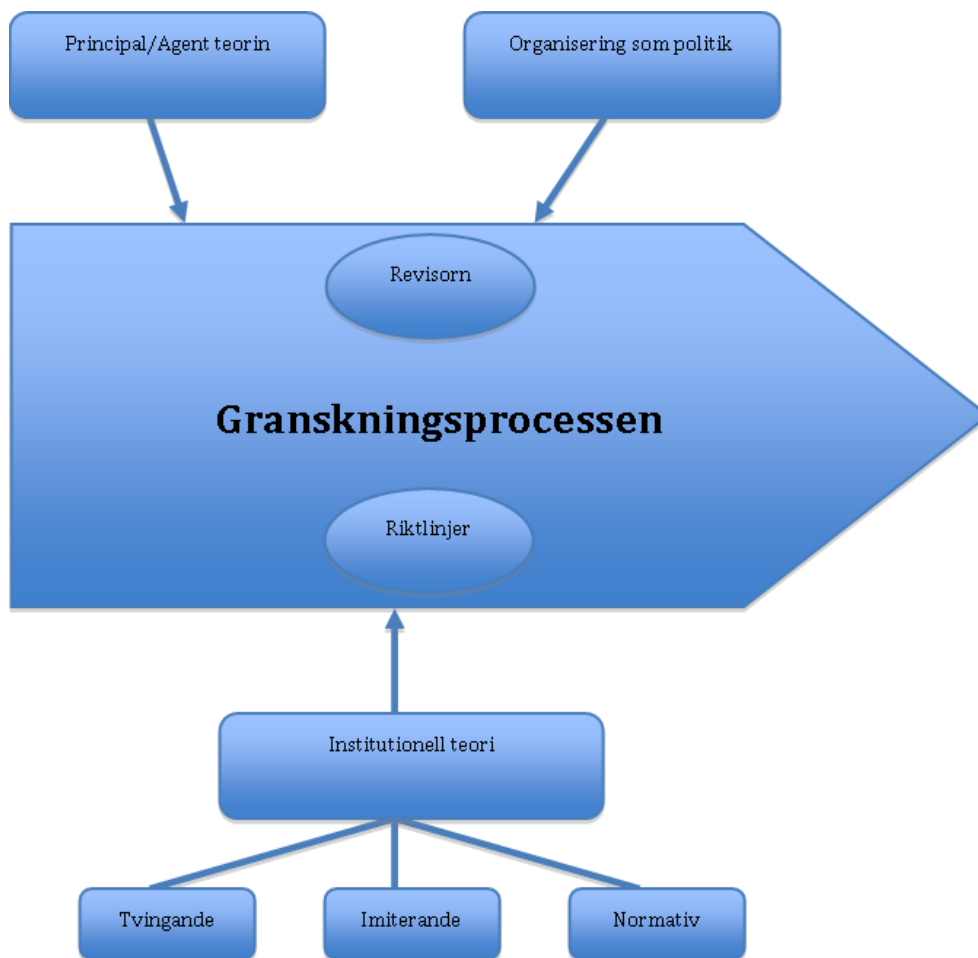
Principal-agent teorin kom till under 1970-talet då det registrerades att redovisningen hade en politisk natur, genom att förklara verkligheten men ändå inte påverka den (Artsberg 2003). Principal-agent teorin riktar sig åt två parter, vilka är agenten och principalen. Deras relation går att beskrivas med att principalen vill ha ett bidrag från agenten och i gengäld vill agenten ha en belöning av sitt arbete (Nygaard & Bengtsson 2002). Anledningen till att en agent och principal relation uppstår från första början är att principalen har ett behov som måste tillfredställas. Ett uppdrag som principalen inte har förmågan att utföra på egen hand (Kivistö 2007). Ett exempel på denna agent och principal relation kan vara att ett företag (principalen) vill ha hjälp med att granska sin redovisning och revisorn (agenten) vill då i utbyte ha betalt för att utföra denna handling (Nygaard & Bengtsson 2002). Problemet är att principalen inte alltid har samma intresse som agenten har. Både agenten och principalen vill självklart ha så stor fördel av relationen som möjligt, men det är inte alltid de får lika stora fördelar med samarbetet (Öhman 2007). Principalen vill ha en försäkran om att agenten jobbar för principalens intresse i första hand (Nygaard & Bengtsson 2002). För att principalen ska försäkra sig om detta är det till fördel om han eller hon utformar ett kontrakt mellan båda parter (Öhman 2007). Det blir även svårt för principalen att hålla koll på vad agenten gör hela tiden, det är både tidskrävande och kostsamt (Nygaard & Bengtsson 2002). Det är svårt för företag med tanke på alla uppgifter som redan finns att göra plus att de i så fall ska kolla upp revisorns arbete då och då. Det är därför revisionsnämnden finns för att granska revisorns granskningar av företagen (Öhman 2007). Ett annat problem är att parterna förhåller sig olika till risker som de kan utsättas för. Det kan vara så att principalen inte ligger i riskzonen, men att agenten gör det, till exempel kan revisorn utsätta sig för en risk men att detta är för riskabelt för företaget (Nygaard & Bengtsson 2002).

Nygaard & Bengtsson (2002) menar att principalen och agenten är ”nyttomaximerande”, vilket innebär att de i varje situation försöker skapa största tänkbara nytta av relationen. Artsberg (2003) menar att ”nyttomaximeringen” ger en konflikt då agenten vill öka sin egen

nytta men att det då sker på bekostnad av principalens nytta. Både revisorn och företaget vill ha så stor nytta som möjligt så båda parter strävar efter sin egen vinning.

3.8 Analysmodell

Med utgångspunkt från vår teoretiska referensram kan följande analysmodell formos. Syftet med studien är att se hur revisorerna går tillväga när de granskar hållbarhetsredovisningar och vilka riktlinjer och rekommendationer de tillämpar. Hur de går tillväga kan beskrivas med hjälp av den institutionella teorin, politiska perspektivet och principal-agent teorin. Den institutionella teorin består av tre krafter som alla påverkar revisorernas handlande i olika situationer. Den förklarar också de likheter som kan uppstå i revisionsbyråernas tillvägagångssätt vid granskningen av hållbarhetsredovisningen. Ett komplement till den institutionella teorin är det politiska perspektivet. Det politiska perspektivet förklarar de situationer då revisorernas åsikter och intressen skiljer sig åt och hur den här situationens resultat påverkas. Principal-agent teorin kan däremot ge en förklaring om hur relationen mellan företaget och revisorn påverkas av varandras behov och nytta av relationen. De här tre teorierna har alla en yttre påverkan på granskningsprocessens utformning och de inre påverkningarna kommer från revisorn och de riktlinjer som finns på området, som går att se i figur 2. Revisorn påverkar granskningsprocessen genom sin yrkesprofessionalitet och erfarenheter medans riktlinjerna ska fungera som ett kompletterande stöd när revisorerna utför granskningsuppdraget. Den här modellen skapar en större förståelse för de kommande kapitlen i den här studien.



Figur 2, Vår egen upparbetad analysmodell.

4. Empiri

I detta kapitel kommer en redogörelse av det data som insamlats från respondenterna att presenteras. Empirikapitlet är uppbyggt i olika avsnitt som utgår från problemdiskussionen, syfte och intervjumallen.

4.1 Presentation

De intervjuade respondenterna har vi valt att ange anonymt för att få mer uppriktiga svar under intervjuerna, då en del intervjufrågor har upplevts känsliga för revisorerna. De respondenter som valts ut för intervju är revisorer som specialiserat sig inom området hållbarhetsredovisning och arbetar med att granska den här typen av handlingar. Revisorerna som intervjuats arbetar på någon av de fyra största revisionsbyråerna i Sverige, vilka är Deloitte, KPMG, Ernst&Young och PwC. I texten har vi valt att presentera revisorerna med en slumpmässig bokstav, om två revisorer från samma revisionsbyrå har intervjuats så benämner vi dem med samma bokstav men med tillägg av en löpande siffra för att skilja revisorerna åt.

Revisorer	Arbetat som hållbarhetsrevisor	Arbetat som revisor
A1	6 år	6 år
B1	13 år	13 år
B2	1 år	3,5 år
H1	2 år	5 år
M1	4,5 år	18 år
M2	6 år	15 år

Tabell 1. Denna tabell visar de revisorer som har intervjuats och hur länge de har jobbat som revisor samt hållbarhetsrevisor. Har en revisor lika många år i båda kolumnerna innebär det att han/hon endast arbetat som hållbarhetsrevisor och har igen bakgrund från till exempel den finansiella revisionen.

4.2 Redovisningsstandard

Revisorerna är enade om att det i huvudsak är GRI:s riktlinjer företagen tillämpar vid upprättande av hållbarhetsredovisningen, som revisionsbyråerna sedan granskar mot och citerar till vid ett granskningsuppdrag. Dessa riktlinjer används oftast i kombination med företagets nyckeltal. Några andra riktlinjer har revisionsbyråerna inte kommit i kontakt med. Det finns inte några andra riktlinjer som kan konkurrera mot GRI i dagens läge anser revisorerna. Däremot kan det i vissa sammanhang förekomma branschspecifika riktlinjer, men det är snarare i nästa steg de används. Det kan även förekomma egna definitioner, framförallt på medarbetarområdet. Ett exempel är enligt årsredovisningslagen ska företagen redovisa medelantalet anställda under året och enligt GRI ska de redovisa medelantalet i årsslutet. Det kan alltså bli två helt olika siffror beroende på vilket sätt som väljs att redovisa enligt. GRI:s riktlinjer är inte ”perfekta” men de är ändå tillräckligt bra för att ge företagen en bra struktur på hållbarhetsredovisningen.

”Alltså i grunden är GRI... GRI är väldigt bra på att ge en struktur och att ha något att hålla sig i när man tar fram och utvecklar sin hållbarhetsredovisning. Kanske allra mest när du är i början och håller på att fundera hur du ska gå tillväga.” (A1)

GRI är ett ramverk och inte en lag där svagheter med det här ramverket kan vara att företag är så flexibla att det nästan tar udden av det viktigaste. Företag kan avgränsa sig så enormt mycket att det nästan inte blir någonting kvar, trots det kan de ändå ha en indikator som anses fullt redovisad. Ett exempel på det här är att stora fastighetsbolag som endast redovisar huvudkontorets elabonnemang och inte har med den elmix deras hyresgäster använder. Det kan ge en skev bild på ett stort bolags koldioxidutsläpp när endast en liten del redovisas. De har då gjort avgränsningar där hyresgästernas koldioxidutsläpp inte redovisats i företagets hållbarhetsredovisning. Det tilläggs även att GRI inte passar så bra in på vissa verksamheter, där ett exempel på detta är Svenska spel.

”Spelverksamhet är inte så väl omfattande, det finns inget komplement för det. Alltså visst de kan använda de gamla miljödelarna och sådär men deras överlägset viktigaste frågor är ju som spelantalet och motverka spelmissbruket och så där, då kan man vara väldigt liberal i sin tolkning för att hitta klara och tydliga stöd i GRI.” (A1)

När GRI inte ger tillräckligt med stöd i vissa situationer så får revisorerna göra en egen bedömning av situationen eller så kan de skicka frågan till GRI:s huvudkontor i Holland. De är till stor hjälp och de är mer tillgängliga än vad vissa tror på högsta ort. Det är därför ”multi-stakeholder” är ett passande uttryck enligt en av revisorerna.

Andra fördelar med GRI är att riktlinjerna upplevs som en checklista som revisorerna kan stämma av mot och som de kan hänvisa till om det är de riktlinjer som företagen använder. GRI:s riktlinjer ger företagen en bra struktur på redovisningen, vilket gör att revisorns arbete med granskningen upplevs enklare. GRI ger inte ett direkt stöd utan mer ett indirekt stöd för revisorerna. Riktlinjerna är främst ett stöd för företagen och inte för revisorerna, men genom en bra hantering av GRI:s riktlinjer från företagets sida bidrar det med en indirekt hjälp för revisorerna.

GRI:s riktlinjer ger ändå mer fördelar än svårigheter upplever revisorerna. Situationen har blivit till den bättre, då det ansågs mer rörigt på området innan GRI kom till. Det som upplevs mest problematiskt är tolkningsutrymmet och att GRI:s riktlinjer inte är jättebra översatta till svenska företag. Revisorerna upplever ändå att GRI:s riktlinjer ger företagen en bra struktur på redovisningen och på så sätt underlättar det granskningsarbetet.

4.3 Revisionsstandard

När revisorerna granskar företagets redovisning så granskar de mot GRI:s riktlinjer med stöd från RevR6. RevR6 är en rekommendation och ingen regel men alla revisionsbyråer följer denna ändå, sen skiljer sig metodiken åt på respektive revisionsbyrå. RevR6 är utvecklad efter ISAE 3000, vilket gör att det blivit en harmonisering och många länder arbetar nu på liknade sätt. Revisionsbyråerna är påbjudna att använda FAR:s rekommendationer och upplever inte att det går att hitta på någon egen metod utan att RevR6 gäller vid ett granskningsuppdrag av hållbarhetsredovisningen.

”RevR6 är den enda som finns (skratt) för bestyrkande eller granskningar av hållbarhetsredovisningar och det är därför den används.” (H1)

Finns det inget annat så är det svårt att välja och vraka. Rekommendationen upplevs av revisorerna som en trygghet vid granskningen av hållbarhetsredovisningen. En trygghet som

revisorer i allmänhet oavsett vilken situation som de utsätts för söker efter. Även en trygghet för företaget och dess intressenter att revisorerna följer en och samma process vid varje granskningsuppdrag.

”Det är ju precis som att när du startar bilen så ser du till att växeln inte är ilagd eller så trampar du ner kopplingen. Det är ungefär samma sak skulle jag säga. Det är som att inte trampa ner kopplingen för att starta bilen, är som att inte ha ett regelverk att luta sig mot.” (M2)

I och med att revisorerna uppfattar att det finns en trygghet i rekommendationen så går det att likna FAR:s samlingsvolym med bibeln. RevR6 är en del i FAR:s samlingsvolym och är alltså en del av deras bibel. Bibeln används för många människor som ett stöd i livet, är det något i livet en person inte har svar på så hittas svaret i bibeln. Är något otydligt för en revisor vid granskningen så tar de fram sin bibel och kollar upp vad som rekommenderas. FAR:s samlingsvolym ska revisorn alltså kolla i om de är förvirrade över hur de ska hantera en viss situation. Givetvis går det inte alltid till så i praktiken utan revisorerna rådfrågar även varandra.

RevR6 är skapad av FAR:s arbetsgrupp, som en del av de intervjuade revisorerna sitter med i. Det är en självklarhet att de som varit med och skapat rekommendationen tycker att den är bra.

”Så vi är ju liksom som pappor och mammor till den, så vi är rädda om den. Men jag tycker den är rätt bra faktiskt.” (M2)

Dock är den inte helt klockren, eftersom den är väldigt formell och inte helt anpassad till alla. Speciellt inte för de som är nya på området, eftersom den innehåller svårt byråkratspråk. Det här upplevs inte bara i RevR6 utan även i andra standarder också. Kommer revisorn från den finansiella sidan från början så är det samma upplägg och det blir då lättare att förstå textens innehåll. Det handlar alltså om att skaffa sig en vana för att få en förståelse för standarderna. Generellt är upplevelsen att RevR6 behöver utvecklas eftersom det är ett relativt nytt fält. Med det menas ingen specifik del utan att standarden generellt behöver ses över.

RevR6 ger inte stöd och hjälp i en specifik situation utan ger en grund som revisorer utgår ifrån. Det skulle inte vara rimligt att ha ett ramverk för varje enskild situation, det skulle bli ett stort antal böcker. Det är heller inte möjligt att förutspå alla tänkbara situationer som skulle kunna uppstå. När RevR6 inte räcker till i praktiken, så tillämpas revisionsbyråns granskningsmetodik som utgörs av kompletterande detaljer och verktyg. Det bör även lyftas fram att revisorns professionella yrkeserfarenhet också ger ett stöd för revisorn att luta sig emot. Det är även till stor hjälp att gå tillbaka och se hur ett liknande fall hanterades för att lösa situationen. En av revisorerna har aldrig varit med om något tillfälle där RevR6 inte har gett tillräckligt med stöd, detta kan bero på att den här revisorn endast har C-nivå klienter. Däremot kan det finnas fler tillfällen där RevR6 inte ger stöd vid A-nivå granskning.

Samtliga revisorer är eniga om att RevR6 ger ett bra stöd för revisorer vid granskning av hållbarhetsredovisningar. Det är som en stötspelare om något inte skulle fungera som det borde göra. RevR6 kan vara otydlig och svårläst om revisorn är ny på området men när han väl har kommit in i det byråkratiska tänket så är det ett bra hjälpmedel vid granskningen. Då RevR6 inte ger ett tillräckligt med stöd vid en specifik situation så vänder sig revisorn till den egna revisionsmetodiken, även kollegornas råd är ett bra stöd.

4.4 Granskningsprocessen

När det gäller hur revisorerna går tillväga vid ett granskningsuppdrag så finns det en revisionsmetodik i varje byrå som de tillämpar vid granskning av hållbarhetsredovisningen. En metodik som i grund och botten sett likadan ut hela tiden, alltså har det inte skett några större förändringar. Revisorerna är dock överens om att det händer mycket på marknaden och att det ständigt sker mindre förändringar. Det här gör att de ständigt måste anpassa sig till förändringarna. Området är trots allt ganska ungt och det praktiska ändras från halvår till halvår, men att revisorerna börjar få ett mer flyt i arbetet nu än mot hur det var förr.

”Generellt kan man väl säga att det, vilket är ganska logiskt, att min uppfattning är väl att det har blivit mer och mer strukturerat... grundmetoden har nog alltid sett likadan ut även om man, jag menar vi utvecklar ju den varje år i och med att det blir effektivare och säkrare och så vidare.” (A1)

Det har alltså inte skett några drastiska förändringar inom hållbarhetsområdet de senaste åren, såsom någon lagstiftning eller liknande förutom för de statliga bolagen. En av revisorerna menar att det var först år 2010 som de på byrån fick en egen metodik som avser hur revisorer granskar hållbarhetsinformation. En metodik med precis samma ansats som den finansiella bara att den är ”skruvad” åt hållbarhetsområdet. Så några större oenigheter verkar inte ha förekommit, i alla fall inget som upplevts problematiskt för revisorerna. Det här kan ha sin förklaring i att den finansiella sidan redan behandlat de ”större” problemen i metodiken. Sen så ska revisorer i grund och botten fungera i flock och självständigt, vilket gör att samarbete och kommunikation inte är något nytt område för respondenterna. En annan förklaring kan vara att de revisorer som sitter med i hållbarhetsteamet inte har något med själva utformningen av processen att göra. Utan det är experter inom granskningsområdet som har hand om själva utvecklingen av processen, som hållbarhetsteamet sedan får inrätta sig efter. Det som däremot skett oenigheter om är hur enskilda poster ska granskas på bästa sätt, men inget som skiljer sig från andra uppdrag. Då det skett oenigheter om någon post så har alla fått komma med sin input i frågan, men att den som sedan varit ansvarig fått bestämma hur situationen på bästa sätt hanteras.

Varje revisionsbyrå har sin egen metodik men att den till cirka 90 procent liknar respektive byrås metodik. En av anledningarna är enligt revisorerna att det inte finns så många sätt att utföra ett granskningsuppdrag på och därför har metodiken ett snarlikt utseende mellan byråerna. En annan anledning är att metodiken är uppbyggd på den internationella standarden ISAE 3000. Det stora globala redovisningsregelverket som används likt ett verktyg för att styra och granska hållbarhetsredovisningar, på ett så bra sätt som möjligt. FAR:s rekommendation RevR6 bygger på ISAE 3000 och innehåller hur hela metodiken ska se ut vid granskning av hållbarhetsredovisningar i Sverige. FAR ger stöd i uppdragets riktning, omfattning och vilka kriterier som krävs för att få acceptera ett granskningsuppdrag. De här två standarderna används enbart i syfte att utföra ett granskningsuppdrag och används inte av företagen i den utsträckning som revisorerna gör.

”Det är den här metodiken som vi använder oftast. Men alla bolag är ju olika så det är som ett paraply vi har som ska föra arbetet framåt. Det är som en process och den bygger ju då på RevR6.” (H1)

En metodik som bygger de tre aktiviteterna planering, genomförande och rapportering av en bestyrkanderapport. Granskningsmetodiken upplevs positiv i det hänseende att den får revisorn att känna sig säkrare på hur olika uppdrag ska hanteras, samt bidrar till snabbare arbetetsgång. Det är dock viktigt att inte fastna inom metodikens ramar utan att revisorn även kan agera och tänka utanför boxen.

Planering

Som vi nämnt ovan så liknar granskningen av hållbarhetsredovisningen den finansiella revisionen. Där revisorerna börjar med att lära känna företaget om de inte redan är en finansiell kund. Det är viktigt att revisorerna visar en förståelse för företaget då det vanligaste missnöjet från kunden är att de tycker att revisorn inte förstår deras verksamhet. De känner att revisorn inte har en förståelse för vad som är väsentligt. Det här kan göra att revisorn missar viktig information som behövs under granskningen. Det är också lättare att det uppkommer missförstånd mellan revisorn och företaget.

”Vi lägger väldigt mycket fokus på att inget missnöje ska uppstå. Att vi är på tårna och att vi är pålästa upplever jag är viktigt.” (A1)

Oftast så upprättas ett uppdragsbrev för att motverka missnöjet och som innehåller detaljerad information om vad som förväntas av båda parter. Det här brevet skrivs sedan under av de involverade. I brevet ska det framgå att kunden ska tillhandahålla information som gör det möjligt för revisorn att få en rättvisande bild av företaget. På samma sätt förväntar sig uppdragsgivaren att de ska få en rapport, ett intyg på att det stämmer. De får även förbättringsförslag på redovisningen. Oftast så upplevs det inte som något problem bland de större företagen utan det är mer de mindre som inte haft uppdragsbrev innan, då det kan uppstå missuppfattningar om vad brevet innefattar. Revisorerna talar om hur det här går till och hur det funkar men att de ändå känner sig osäkra med det här.

Efter att ha lärt känna företaget och förstått deras syfte så görs en granskningsplan för att se vad som exempelvis är mest väsentligt att ta med i granskningen och vilka företag revisorn behöver besöka inom exempelvis koncernen. Att se det som är mest väsentligt, alltså den post som innehåller störst risk för fel är något som upplevs svårt för revisorerna. Beroende på hur omfattande granskningsuppdraget är tillsätts en grupp med revisorer och specialister. I en hållbarhetsredovisning kan företagen själva välja vad de vill ta med i redovisningen och vad

som ska granskas, i motsats mot årsredovisningen där allt ska tas med och granskas. Ett företag kan välja att endast redovisa sina koldioxidutsläpp från huvudkontoret men inte från övriga avdelningar. I det här fallet skapas ett dilemma där företaget på ena sidan inte ger en rättvisande bild av verksamheten och att de på andra sidan har resonerat kring att det är bättre än ingenting tror revisorerna. Om granskningen endast är utförd på vissa delar i redovisningen så är det viktigt att det står med vilka delar som granskats.

Det är för revisorerna viktigt att företaget vet sitt syfte med hållbarhetsredovisningen och att deras strategi och styrning genomsyrar hela verksamheten ända upp till ledningen. Om det här kriteriet inte är uppfyllt så skapas det en problematik för revisorerna vid granskningen. Det kan vara så att någon annan än styrelsen eller ledningen ligger bakom hållbarhetsredovisningen, vilket kan göra att redovisningen inte är så väl förankrad i verksamheten som de trott. Det här kan orsaka kommunikationsproblem för såväl företaget men också mellan företaget och revisorn.

”Jag hade ett bolag förra året som hade tänkt att de skulle minska sina koldioxidutsläpp med jag kommer inte ihåg, men med 5 procent eller något. Sen när jag granskade så hade det visat sig att de hade ökat sina utsläpp med över 25 procent. Känn på den!... och det hänger ju på att man inte har rätt kunskap i styrelsen naturligtvis. Det är ju en risk på hållbarhetssidan. De ville inte riktigt kommunicera kan jag säga men det blev de tvungna till.” (M2)

Det kan också upplevas svårt att hantera något nytt, som revisorn aldrig vart med och granskat innan. Då måste ny kunskapsinhämtning göras. Det upplevs därför viktigt att vara påläst och ha en lagom kunskapsnivå som ligger lite över vad som krävs för att kunna identifiera eventuella frågeställningar inom det specifika området som granskas.

Genomförande

Det är också viktigt att på plats se om företaget tagit med allt i redovisningen, så inget har utelämnats vilket kan upplevas vara svårt att bedöma . Det kan också upplevas problematiskt att se om de ”kvalitativa” stämmer överens med de siffror som företagens beräkningar visar på. Då det upplevs lättare att sätta saker och ting i relation med varandra i en finansiell redovisning än i en hållbarhetsredovisning. I den finansiella består allt av kronor och ören medan det i hållbarhetsredovisningen finns en blandning mellan detta och det med ”mjuk”

karaktär. Detta innebär att en granskning av hållbarhetsredovisning innehåller mer subjektiva bedömningar än vid en finansiell granskning. Det kan till och med vara så att företagen upplever att det fungerar på ett visst sätt men att inte underlaget visar på det. Det är då viktigt för revisorerna att få tag på rätt nyckelpersoner och försöka följa upp vad som inte stämmer. Det görs en hel del intervjuer under granskningen för att få en bild om hur allt i hållbarhetsredovisningen hänger samman. Dock upplever revisorerna att det inte är lätt att dra några slutsatser ur det som sägs, då de intervjuade personerna kan uppleva en situation olika.

Ett annat problem som kan dyka upp vid granskningen är om företaget och revisorn inte får samma uträkning. Företaget kan ha fått fram en siffra på deras utsläpp, men att revisorn inte vet varifrån data fås. Även fast revisorn kontrollerar med andra källor, så har det ändå blivit två olika siffror. Den här typen av fall hanteras genom att revisorn och klienten sätter sig ner och försöker resonera kring varför siffrorna blev olika. Ibland är det bara någon felberäkning som gjorts, men det kan även vara mer komplexa fel. I det fall parterna tillsammans inte kunnat reda ut vilken siffra som stämmer skrivs båda med i redovisningen, detta för att intressenten ska upplysas om hur det ligger till.

Det kan också uppstå krockar mellan dessa parter då en tredjepart är inblandad, exempelvis om företaget haft en konsult som hjälp vid upprättandet av hållbarhetsredovisningen. Det upplevs då att kunden inte är påläst på det här området när någon annan utfört jobbet vilket kan skapa en problematik, speciellt om konsulterna inte tycker samma sak som revisorerna som utför granskningen.

”Man kan säga att den största anledningen till att det blir grus i maskineriet, är om det står någon och höjer bakom som inte alltid har helt koll på fötterna i alla lägen.” (M2)

För att göra det bästa av situationen gäller det att försöka förklara både för företaget och för konsulten hur revisorerna arbetar och på något sätt försöka lösa situationen. Revisorns och företagets förväntningar kan också krocka då kunden kommer med en dubbelt så stor redovisning än vad som är planerat och vill att granskningen ska göras till samma arvode och arbetsinsats. Företaget kan också ha satsat på en för hög GRI-nivå, alltså att de tror att de har en bättre redovisning än vad revisorn anser. I båda fallen skapas det en problematik för revisorn som får försöka hantera situationen på bästa sätt. I första exemplet förklara att det

kommer att krävas mer tid och arvode och i sist nämnda exemplet få företaget att förstå att de måste gå ner en nivå.

Revisorerna försöker ju givetvis alltid att motverka ett missnöje från kunden då de själva är en del av revisionsbyråns varumärke utåt. De kunder som har varit missnöjda och bytt byrå har saknat en bra kommunikation med revisorn där personligheterna inte stämt överens. Det är alltså viktigt att vårda kunderna, att vara tillgänglig, kunna svara på deras frågor och att besöka företaget för att skapa en mer personlig kontakt. Samtliga revisorer upplever att det är viktigt att ha en dialog med kunden så att de vet företagets syfte med granskningen.

På frågan om vilket syfte företaget har med redovisningen, en kvalitetsstämpel eller att förbättra redovisningen råder det delade meningar om enligt revisorerna. Det finns kunder som till en början tyckte det var ett elände men som sedan ändrat sin uppfattning efter några år och ser nu förbättringar i fokus. En av revisorerna upplever däremot att majoriteten av kunderna har en tydligt och klart förbättringsfokus med sin redovisning.

”Bara för att man har sin hållbarhetsredovisning verifierad så behöver det inte betyda att den är bäst i klassen på något sätt. Det hänger på vad redovisningen innehåller och företagets syfte med redovisningen.” (M2)

Rapportering och uttalande

När granskningen är klar dras en slutsats samt att det noteras vad som upptäckts och förslag på förbättringar till företaget. Revisorernas uttalande är främst av översiktlig karaktär men det kan även göras revision på utvalda indikatorer, vilket skrivs i bestyrkande rapporten. Detta för att intressenterna ska få veta förutsättningarna för företagets granskningsuppdrag.

Sammanfattningsvis baseras granskningsprocessen på respektive byrås granskningsmetodik som i grunden är uppbyggd på FAR:s rekommendation RevR 6 som i sin tur är en översättning av den internationella standarden ISAE 3000. Det är viktigt att hela tiden upprätthålla en dialog med kunden så att revisorn vet kundens förväntningar och vice versa med relationen, så att de inte skapas onödig problematik. Att upprätta en hållbarhetsredovisning är för företagen frivilligt likaså att få den externt oberoende bestyrkt.

4.4.1 Andra granskare

Norska konsultbolaget Veritas (DNV) är ett exempel på andra granskare än revisorerna. De har en egen form av rekommendationer och metoder bland annat AA 1000 som de använder sig av. De som skriver under den här typen av granskning skriver endast under processerna och inte hela granskningen som kvalificerade revisorer gör. Konsulterna som använder sig av AA 1000 köper en licens för att få skriva intyget, vilket inte ger samma styrka som en oberoende granskning. Det här för att det inte krävs den kunskap som revisorerna måste ha vid ett granskningsuppdrag.

Det upplevs inte att det finns någon större konkurrens från andra granskare utan att den största konkurrensen finns mellan de etablerade revisionsbyråerna. Det är trots allt inte så många som granskar hållbarhetsredovisningar i dagens läge. Det är istället viktigt att alla områden täcks upp och att andra granskare då kan bidra med ett annat perspektiv. De områden som inte revisorerna täcker upp tar andra granskare nytta av och vice versa. Det krävs konkurrens på marknaden för att systemet utbud och efterfrågan ska fungera.

4.5 Revisorns påverkan på hållbarhetsredovisningen

Revisorerna upplever att det är en bra egenskap att ha en akademisk utbildning som grund för att få ett bredare perspektiv och inte bara bli skolad av byråns värderingar och normer. Utan en akademisk utbildning så kommer revisorn endast ha kunskap om hur byrån jobbar idag.

”En akademisk utbildning kan jag känna är ingen dum idé alls. För då får man ju en grundlig förståelse för, ja hela reglementet bakom kan man säga.” (M2)

Vid en akademisk utbildning är det vanligt att det skrivs ett examensarbete om det intresse personen i fråga har. Genom att skriva ett examensarbete om hållbarhetsredovisning skapas en bättre och djupare förståelse för hur dagens processer ser ut. Det är sedan genom revisorns kompetens som han eller hon kan påverka företagets redovisning.

Det är egentligen inte revisorns jobb att påverka företagets redovisning utan den ska vara klar när deras granskningsarbete börjar. Dock så upplever revisorerna att de kan påverka företagen indirekt genom att uppmärksamma företaget om till exempel förändringar i GRI sker eller att rekommendera dem att följa dessa riktlinjer. De kan också påverka genom att pusha företaget

till en högre transparens nivå i GRI. Dock så påverkar inte revisorerna i detalj hur ett företag ska upprätta sin redovisning. Utan revisorns påverkan är mer att förbättrar företaget inte det här så kan de heller inte redovisa den indikatorn som hör till området. Det upplevs att revisorns arbete ökar en förståelse för företagen att hållbarhetsredovisa. Det blir som en läroprocess för företaget att revisorn bidrar med kunskapsöverföring, då de har större erfarenhet av hållbarhetsredovisningar från andra bolagsbranscher. Det sker hela tiden löpande diskussioner med företaget och att revisorer på så sätt påverkar. Som nämndes tidigare så sker dessa löpande diskussioner efter ett platsbesök och det kan företagen se som handledning under tiden, innan själva granskningen ska äga rum. På grund av dessa löpande diskussioner och platsbesök så påverkar revisorn alltså indirekt med kunskap.

Det är genom att granska företagets redovisning som revisorn indirekt påverkar företagets redovisning och beroende på vart företagen befinner sig i mognadsprocessen avgör om företaget vill få sin redovisning externt bestyrkt eller inte. Företagen känner en mognad då de känner sig säkra med sin redovisning och insett värdet av att hållbarhetsredovisa. Företag kan annars lätt bli skrämda av att revisorn ska klanka ner på allt, om de själva inte tycker att deras redovisning är bra. Revisorerna upplever att kvalitén på den externt granskade rapporten är bättre och att den är mer genomarbetad, den blir transparent.

”Skulle väl säga att granskade hållbarhetsredovisningar att de sällan känns som reklambroschyrer, de tenderar att vara mer formella redogörelser på bolagets påverkan på samhälle och miljö. Att det blir mer strukturerat på det sättet, det innebär ju inte att en icke-granskad hållbarhetsredovisning är mer reklamig men man kan se en mer generell skillnad där.” (A1)

Tonen är annorlunda i en granskad redovisning, den är mer redogörande snarare än att den förmedlar ”vad bra vi är”. Revisorerna upplever även en stor skillnad på en externt granskad och en icke-granskad hållbarhetsredovisning. De hållbarhetsredovisningar som är granskade har bättre kvalitet och är transparenta. De redovisningar som inte är granskade har en tendens att bara visa positiv påverkan och kan liknas vid ett reklamblad, där den negativa påverkan inte är inkluderad.

Det kan även gå väldigt snett om ett företag inte låter sin redovisning bli externt granskad. Ett exempel på detta är när ett italienskt företag för första gången blivit granskade av en revisor

så visade det sig att de hade chansat på sina koldioxidutsläpp. De hade redovisat 15 nollor för mycket i sina utsläpp än vad de verkligen hade, de hade alltså redovisat mer koldioxidutsläpp än hela Italien. Det kan lätt bli så om ett företag inte blir externt granskat, då chansar de på sina siffror bara för att kunna redovisa något.

4.6 Framtiden

Det har hänt mycket de senaste åren när det gäller hållbarhetsredovisningen och dess utveckling, där samtliga revisorer är överens om att det kommer fortsätta att växa. Det upplevs ett ökat intresse bland företagen och att allt fler företag väljer att hållbarhetsredovisa. Troligen kommer det bli nya former av hållbarhetsredovisningen, vilket alla revisorer håller med om. Revisorerna tror att hållbarhetsredovisningen kommer bli mer integrerad i den finansiella redovisningen och bli en större del av årsredovisningen. Det kommer sannolikt bli ett större samarbete mellan teamen som granskar hållbarhetsredovisningarna och de som granskar de finansiella redovisningarna. Revisorerna upplever också att företagen mer och mer endast vill ta med det väsentliga och tror att hållbarhetsinformationen kommer bli mer fokuserad och kompakt.

Att det i framtiden skulle bli lagstadgat för alla företag att hållbarhetsredovisa var det delade meningar om bland revisorerna. Det är inte ofta en lagstiftning löst något bra på ett tvingande sätt. Där det även kan tilläggas att det kan bli mer fokus på rapportering av rapporteringens skull än på verksamheten. Det kan också bli till en nackdel för de som inte redovisar nu att de då tvingas till något de inte vill göra, vilket kan bidra till att det som redovisas kan bli av sämre kvalitet. Det får inte bli ett politiskt instrument utan det måste finnas ett syfte med lagstiftningen så det inte blir något för att driva utvecklingen framåt. Det finns helt enkelt andra faktorer som påverkar och pushar utvecklingen framåt där börserna är ett exempel. På något plan handlar det ändå om att företaget insett värdet av att hållbarhetsredovisa och att de inte tvingas till något. Ett annat spår som diskuteras är att det faktiskt är lagstiftat i andra länder som Sydafrika och Brasilien och att det därför inte är helt omöjligt att det blir lag även i Sverige. Samtidigt är revisorerna inne på samma spår att svenska företag är så pass duktiga att de inte behöver en lagstiftning utan de blir fler som hållbarhetsredovisar ändå. Givetvis finns det positiva aspekter också genom att införa lagstiftning. Som att visa att dessa frågor är viktiga och att vi alla bör vara delaktiga för att jobba för en hållbarare utveckling.

5. Analys

I det här kapitlet kommer studiens empiri att analyseras med teoretisk referensram som grund. Det kommer att diskuteras hur revisorns roll i granskningsprocessen ser ut och hur deras arbete går till vid granskningen. Strukturen i analysen kommer likna den som finns i empirikapitlet. Vi vill förtydliga att det endast är de företag som de intervjuade revisorerna upprättar ett granskningsuppdrag på som vi talar om i texten. Det är därför ingen generalisering att det här stämmer på alla byråer i Sverige utan endast på de fyra huvudkontoren i Stockholm som det här avser.

5.1 Redovisningsstandard

Enligt de revisorer som intervjuats är GRI det vanligaste ramverket som företagen tillämpar vid upprättande av hållbarhetsredovisning, i alla fall hos de som vill ha sin redovisning granskad. I vissa fall kan det även förekomma branschspecifika riktlinjer, men att de används i kombination med GRI:s riktlinjer. I hur stor utsträckning de granskade företagen tillämpar GRI:s riktlinjer är mycket varierande eftersom det är frivilligt att hållbarhetsredovisa menar revisorerna. Att det skulle förekomma några andra riktlinjer verkar inte stämma utan det är endast GRI:s riktlinjer och i vissa fall företagets egna riktlinjer som existerar bland de granskade bolagen.

Det går att se att GRI har kommit att bli en norm snarare än en tvingande regel. Genom att det är frivilligt att hållbarhetsredovisa finns det heller ingen lag som tvingar företagen till det här (förutom statligt ägda bolag), vilket gör att GRI kan placeras under normativ isomorfism. Nygaard & Bengtsson (2002) anser att det är normer som ligger till grund för hur organisationer handlar i olika situationer. Enligt revisorerna så är det GRI som styr utformningen av de flesta av företagens hållbarhetsredovisningar eftersom det är dem som företagen stöttar sig på. Det syns bland annat i granskningen då revisorerna vid ett granskningsuppdrag checkar av att företaget tagit till sig GRI på rätt sätt i redovisningen (Nygaard & Bengtsson 2002). GRI har blivit likt en ”klädkod” i företagens hållbarhetsredovisningar. Alltså ett sätt för hur företagens hållbarhetsredovisningar ska vara utformade.

GRI är utvecklat för att förbättra användningen och kvalitén på den redovisade informationen hos företag (Willis 2003), vilket upplevs i granskningsprocessen bland revisorerna. Samtliga revisorer upplever det enklare att granska en redovisning som bygger på GRI:s riktlinjer. Området var mer rörigt innan GRI fanns och att redovisning i dagsläget har en bättre struktur.

GRI är en bidragande del till att företagens hållbarhetsredovisning utvecklas och att utvecklingen går åt samma håll för företagen. Genom att det endast finns ett ramverk för företagen att följa så leder det företagen till en gemensammare utveckling. Om det funnits konkurrerande ramverk till GRI så hade utveckling eventuellt kunnat ta olika riktningar som då hade täckt upp ett bredare perspektiv på hållbarhetsområdet. GRI är en global organisation med ett syfte att riktlinjerna ska passa in på alla olika sorters företag (GRI). GRI innehåller olika tillämpningsnivåer, alltså i vilken utsträckning företagen tillämpar dessa riktlinjer. Genom att det finns olika nivåer så kan företaget tillämpa GRI oavsett vart i mognadsprocessen de befinner sig. Företagen kan själva bestämma vilken nivå de ska tillämpa, vilket gör att sättet att tillämpa GRI varierar stort. Det här gör att GRI ger tolkningsutrymmen och även i vissa situationer inte ger något stöd för att GRI täcker ett brett område. Detta gör att revisorerna får ta hjälp av egna erfarenheter och bedömningar eller liknande för att reda ut de tolkningsutrymmen som kan uppstå. Hur olika revisorer agerar i de situationer som det saknas stöd från riktlinjer kan variera, detta för att revisorerna har olika erfarenheter och har skilda bakgrunder. Det här kan i sin tur påverka hållbarhetsredovisningarna åt olika håll och att det även visar på att det är viktigt att ha ett välutvecklat ramverk som täcker upp de flesta situationer. Dock går det inte att få ett ramverk som täcker alla situationer men att det ändå täcker de flesta situationer. Om företagen skulle vara mer engagerade i att utveckla GRI så hade dessa tolkningsutrymmen kunnat minimeras. Genom att företagen får bistå med vad de tycker om GRI:s riktlinjer, alltså vilka styrkor och svagheter som de upplever kan göra att GRI:s riktlinjer blir mer anpassade till företagen. Detta går att likna de kursutvärderingar som studenter får göra efter varje avslutad kurs, för att kursens innehåll ska utvecklas. Även revisorernas åsikter är av betydelse för utvecklingen av GRI. Genom studien har det gått att se att hållbarhetsutvecklingen ökat snabbare än GRI och detta kan då motverkas genom att företag och revisorer får vara mer delaktiga i utvecklingen av GRI:s riktlinjer för att få dem mer anpassade till svenska företag.

5.2 Revisionsstandard

Det har visat sig tydligt att samtliga revisorer tillämpar FAR:s rekommendation RevR6 vid granskning av hållbarhetsredovisningar. Enligt revisorernas utsagor så används RevR6 i hela Sverige på de fyra största revisionsbyråerna. RevR6 upplevs av revisorerna som ett ramverk som de finner stöd ifrån, men att rekommendationen behöver utvecklas i takt med att hållbarhetsområdet växer.

Revisorernas val att följa RevR6 kan enligt Scott (2001) förklaras med den institutionella teorin. Där den tvingande isomorfismen blir aktuell, då revisorerna känner sig tvingade att följa RevR6. Revisorerna menar att RevR6 är en rekommendation och ingen regel men att den upplevs som en rekommendation som alla revisorer ska följa. Scott (2001) menar att regler av informell karaktär kan uppfattas som tvingande och på så sätt något revisorerna ska följa. RevR6 är också den enda rekommendation som finns att tillgå vid granskning av hållbarhetsredovisning, vilket är en bidragande del till att den känns tvingande. Genom att RevR6 följs av samtliga revisorer så har därmed RevR6 syfte med harmoniseringen uppnåtts. Det kan diskuteras hur bra det är att samtliga revisorer följer en och samma rekommendation i så stor utsträckning som de påstår sig göra. Kan detta bidra till att revisorerna inte vågar tänka utanför RevR6:s ramar och att hastigheten på utvecklingen har avtagit. Utvecklingen går fortfarande framåt men att den eventuellt kan ske snabbare om det funnits fler standarder som gör att revisorn vågar tänka utanför boxen.

Wallage (2000) menar att det behövs mer kunskap och erfarenhet på hållbarhetsområdet innan något heltäckande ramverk kan utvecklas, men enligt revisorerna ger RevR6 tillräckligt med stöd vid granskningsprocessen. Dock påpekar revisorerna att den endast ger stöd på översiktlig nivå. Den upplevs inte ge stöd i en specifik situation utan endast en grund som revisorer utgår ifrån. Att utveckla RevR6 till att innehålla mer detaljerad information anses omöjligt, eftersom det skulle bli ett stort antal sidor. Det skulle också vara omöjligt att förutspå exakt alla tänkbara situationer som eventuellt kan uppkomma vid granskningen av hållbarhetsredovisningen. Det upplevs också att rekommendationen inte är helt anpassad för alla. En av revisorerna framhäver att det kan vara svårt att tyda texten i den om revisorn inte har den finansiella vana. Hållbarhetsområdet har inte blivit så normativt format som den finansiella. Att revisorn tidigare kommit i kontakt med standarder och rekommendationer från FAR gör att de är vana med det svåra byråkratspråket som krävs för att förstå RevR6. Detta kan liknas med ekonomistudenter som får en större förståelse för kursböckerna och dess innehåll samt betydelse sista året än vid jämförelse med första året. Det första året är ekonomiområdet relativt nytt och kunskaperna är begränsade men att de under åren får en större vana och förståelse för området och dess huvudbegrepp. Då kursböckerna inte hjälper till att förstå området så tar studenterna hjälp av lärarna. Liknande situation kan uppstå då revisorerna upplever att RevR6 inte ger tillräckligt med stöd tar de hjälp av den egna revisionsbyråns metodik som utgörs av kompletterande detaljer och verktyg.

RevR6 får endast nyttjas av revisionsbyråer i Sverige och kan därför användas som ett konkurrensmedel gentemot andra granskare, vilket bidrar till en utveckling på hållbarhetsområdet. Med andra granskare menas konsulter på ”byn”. De har istället en egen form av rekommendationer och metoder bland annat AA 1000 som de använder sig av eftersom de inte är kvalificerade revisorer. Konsulterna kan köpa till sig en licens av AA 1000, vilket gör att det inte krävs lika mycket kunskap bakom granskningen för att skriva ett intyg. De skriver endast på processerna medan revisorerna skriver på allt i redovisningen. Det kan ses som mer tillförlitligt att anställa en revisor med specialistkunskaper än en konsult som köpt licensen.

5.3 Granskningsprocessen

Innan vi började samla in empiri så antog vi att granskningsprocessen skulle skilja sig åt från den finansiella processen men ändå att de på något sätt använde sig av de tre faserna, planering, genomförande och rapportering som vid finansiell granskning (FAR SRS 2009). Vi blev förvisso lite överraskade av att granskningsprocessen var såpass lik den finansiella granskningen som den var och att det i stora drag endast var det granskade innehållet som skiljde dem åt. Vi antog även att det skulle vara mycket svårare att granska hållbarhetsredovisningar än de finansiella redovisningarna eftersom de innehåller mer kvalitativ information. Området är också relativt nytt vid jämförelse med den finansiella som funnits mycket längre. Enligt intervjuerna visade det sig dock att revisorerna inte upplevde några större problem vid granskningen av hållbarhetsredovisningen och det kan bero på att de endast uttalar sig om den information de anser sig ha kunskap att granska. Detta kan ha bidragit till att det är mer stabilt och på så sätt kan det hindra en kontinuerlig utveckling. Genom att revisorn endast uttalar sig om den information som de anser ha kunskap om bidrar till att den personliga utvecklingen avstannar, då de inte tar sig an nya utmaningar. För det är genom att inträda på nya områden som den personliga utvecklingen vidgas. Det har också visat sig att utvecklingen inom detta område har utvecklats och att de riktlinjer och rekommendationer som finns idag är så pass etablerade att revisorerna oftast finner det stöd de behöver.

Hur granskningsprocessen har utformats kan förklaras med hjälp av den institutionella teorin, då vi sett att det till huvudsak är normer och värderingar som ligger till grund för hur revisorer går tillväga när de granskar hållbarhetsredovisningar (Nygaard & Bengtsson 2002). Vi kan genom studien se att revisionsbyråerna inte imiterat processen av varandra utan att de snarare

är en imitation från den finansiella granskningsprocessen. Revisorerna har känt sig trygga med de etablerade processerna som återfinns i den finansiella revisionen och har därmed anammat dem på hållbarhetsredovisningen. Processen har samma ansats som den finansiella men att den är ”skruvad” åt hållbarhetsområdet. Det finns både för- och nackdelar med detta, fördelarna är att processerna och problemen med att arbeta fram ett nytt ramverk undviks, det vinnas även tid på att inte arbeta fram ett nytt ramverk från grunden. En nackdel kan dock vara att den inte är helt anpassad för hållbarhetsområdet som om den hade blivit utarbetad från grunden. Revisorerna har alltså applicerat det finansiella tänkandet och dess idébild om hur processen ska gå till på hållbarhetsredovisningen. Det här kan även kopplas till den normativa delen, att det är så här revisions görs (Nygaard & Bengtsson 2002). Att den finansiella granskningsidén har på något sätt blivit en norm, på hur saker och ting ska göras inom hållbarhetsområdet. Det har inte uppfunnits någon ny arbetsgång utan revisorerna har mer tagit den mentala bilden från den finansiella granskningen och lyft fram den i hållbarhetsgranskningen. De olika stegen till att först lära känna företaget och bedöma risker till att senare utforma en granskningsplan som sedan ligger till grund för granskningen. Så här långt är processen i stora drag väldigt lik det finansiella granskningsarbetet. Det som däremot är en skillnad är hur revisorn uttalar sig om den information som granskats. Vid en finansiell granskning så granskar revisorn allt och är mer detaljerad samt djupgående. Däremot är uttalandet om en hållbarhetsredovisning mer av en översiktlig karaktär och de är upp till företagen att bestämma vad som ska granskas. Det är också sällan att det genomförs en revision på en hållbarhetsredovisning. Det kan reflekteras över hur tillförlitlig informationen i en hållbarhetsredovisning är då den endast är översiktligt granskad. Dock har det visat sig att revisorerna upplever det svårare att detaljerat granska en hållbarhetsredovisning än en finansiell och att en översiktlig granskning då är bättre än ingenting alls för att ge intressenterna en grund till sitt beslutsfattande.

Den här processen är uppbyggd på varje revisionsbyrås enskilda granskningsmetodik men som till cirka 90 procent är likadan för de fyra revisionsbyråerna. Granskningsmetodiken är baserad på FAR:s rekommendation RevR6 och är utarbetad internt inom varje revisionsbyrå. Det här är ett tecken på att FAR har etablerat sig starkt i branschen och påverkar i högsta grad revisorernas arbetsprocess. Eriksson-Zetterqvist (2009) menar att de flesta organisationer är uppbyggda på tvingande regler och att RevR6 kan upplevas som tvingande trots att det endast är en rekommendation. FAR:s rekommendation RevR6 anses alltså som en tvingande regel för dess medlemmar i revisionsbranschen, då revisorerna är

påbjudna att följa FAR:s rekommendationer och standarder. Det ska också tilläggas att en del revisorer sitter med i FAR:s arbetsgrupp, vilket då vore en självklarhet att följa FAR och dess rekommendationer. FAR har även en utbildningsverksamhet som revisorerna väljer att gå på, vilket också kan bidra till att revisorerna gör på liknande sätt och tillämpar RevR6 vid granskningen. FAR men även annan lagstiftning och regelverk är för revisorn tvingande regler. De behandlar bland annat hur revisorn ska agera och handla i olika situationer. Även andra yrkeskategorier har regler som de måste följa för att få utföra sitt arbete.

Revisorerna upplever att företagets syfte med granskningen har en påvekan på granskningsprocessen. Där Power (1997) menar att företagets syfte med revisionen är att få en kvalitetsstämpel, alltså få en försäkran om att deras redovisning är tillförlitlig. Dock upplever revisorerna inte att företagets enda fokus är kvalitetsstämpeln utan det råder delade meningar om detta. En av revisorerna upplever att företagen i början endast är ute efter en kvalitetsstämpel men att de senare förstår värdet med hållbarhetsredovisningen och söker efter förbättringspotential. En annan revisor upplever däremot att majoriteten av kunderna redan har en tydligt och klart förbättringsfokus med sin redovisning, att de redan nått denna mognad. Enligt revisorerna så är det företagen själva som vill förbättras men vi tror även att företagen påverkas av deras intressenter samt revisorn och att det är detta som gjort att företagen vill förbättra hållbarhetsarbetet. Revisorn vill givetvis att fler företag ska inse värdet med att granska och förbättra sin redovisning för att öka inkomstkällan. Genom att allt fler företag vill förbättra sin redovisning vill vi belysa att Powers (1997) åsikt har kommit att ändrats och är idag inte lika självklar. Genom revisorernas egna upplevelser kan vi se att företagen inte bara är ute efter kvalitetsstämpeln utan att det också finns en större vilja att förbättras inom hållbarhet. Vi kan också se att granskningsprocessen påverkas olika beroende på företagets mognad. Ett ”mognare” företag som siktar på förbättringspotential har en större inverkan på granskningsprocessen än de som endast är ute efter en kvalitetsstämpel. Genom att företagen får förslag till förbättring så påverkar detta granskningsprocessen i nästa steg, alltså nästa gång redovisningen ska granskas.

Oavsett vart i mognadsprocessen företaget är så skapas det förväntningar mellan de två parterna, revisorn och företaget. En relation som bygger på en principal-agent teori, där företaget förväntar sig att få en rapport och försäkran om att redovisningen är ”korrekt” upprättad. Detta är särskilt viktigt om det vid granskningen skulle komma fram att företagets hållbarhetsredovisning inte är korrekt. I utbyte förväntar sig revisorn ett arvode för den

nedlagda arbetsinsatsen. De är inte alltid dessa förväntningar stämmer överens med varandra, vilket kan orsaka en problematik (Öhman 2007). När förväntningarna mellan revisorn och företaget krockar till exempel när granskningsuppdraget blir större än vad som från början var planerat. För att reda ut ”förväntningskrocken” försöker revisorn diskutera fram en lämplig lösning tillsammans med företaget. Den här diskussionens resultat är viktigt för både revisorn och företaget, där oftast en positiv lösning gynnar båda parter. Med detta vill vi belysa att förväntningarna på relationen har en påverkan på granskningsprocessens utformning. Om den personliga kommunikationen inte fungerar mellan revisorn och företaget så kan ett missnöje från företaget uppstå, som missgynnar båda parter. Den här situationen är viktig att ta hänsyn till vid alla principal-agent relationer. Carrington (2010) menar att det är viktigt för revisorn att motverka detta missnöje eftersom den enskilda revisorn är revisionsbyråns marknadsföring utåt. För att svara på den här problematiken har revisorn bland annat tagit fram ett uppdragsbrev som innehåller båda parter förväntningar på relationen så att ett eventuellt missnöje minimeras.

Det är också viktigt för revisorn att kommunicerar ut sin roll och uppgift för att utjämna förväntningsgapet som kan uppstå (Clemetson 2007). Ett gap som kan bero på att hållbarhet är ett relativt nytt fenomen, till skillnad mot det finansiella. Revisorerna upplever att rollerna är mer klara i den finansiella och de vet mer vad som förväntas av båda parterna. Företagen är alltså mer vana på det finansiella planet och att hållbarhetsområdets beteende inte riktigt blivit normativt format ännu. Monroe & Woodliff (1993) definierar det här förväntningsgapet som skillnaden i tro mellan revisorer och samhället om det arbete och uppgifter som revisorerna åstadkommit. Vi vill här konstatera att revisorerna upplever ett förväntningsgap mellan revisorn och företaget. En revisor upplever att det kan uppstå ett gap om någon annan än styrelsen eller ledningen ligger bakom upprättandet av hållbarhetsredovisningen, vilket gör att styrelsen eller ledningen inte är pålästa om ämnet.

Vi har ovan diskuterat vad som påverkar granskningsprocessen i stort och ska nu gå ner på detaljnivå och resonera kring vad det är som påverkar de sista cirka 10 procenten, de procent som skiljer revisionsbyråernas metodik åt. På den övergripande nivån är det i stort sett samma modeller och verktyg som används vid granskningsuppdraget men att innehållet inte är lika statiskt. Genom att området är relativt nytt så kommer det hela tiden nya förändringar som revisorn måste anpassa sig till. Det här ”nya” som kommer utsätts för en idékamp inom respektive revisionsbyrå. Så fort det kommer någon ny förändring så måste byrån ta till sig

inputen och det bildas en maktkamp mellan revisorernas olika idéer, att på bästa sätt ta till sig den nya förändringen (Normann 1989). Normann (1989) menar att det bara är en idé som kan gå vinnare ur denna maktkamp. De som har de starkaste idéerna är de som är med och utvecklar organisationens struktur. Vi har utifrån revisorernas utsagor sett att idéerna mellan revisorerna inom byrån varit olika i en del situationer och att den dominerande idén som vunnit i respektive byrå i vissa fall skiljt sig mellan byråerna. De skillnader som upptäckts mellan byråerna har bland annat varit synen på risk, hur mycket bevis revisorerna måste samla in för att den ska vara tillräckligt tillförlitligt. Även olika metoder om hur revisorerna snabbast samlar in informationen som behövs vid granskningen. Det upplevs utifrån revisorernas utsagor som att det här även förekommer på den finansiella sidan. Att så fort det kommer något nytt så blir det en diskussion, en idékamp inom byrån innan det till sist har blivit en norm.

5.4 Revisorns påverkan

Genom att det för företagen är frivilligt att hållbarhetsredovisa likaså att få den granskad så är det upp till företaget hur det väljer att göra. Även trycket från intressenterna påverkar beslutet om hur företaget väljer att gå tillväga i denna situation och om ett uppdrag från revisorn är aktuellt menar revisorerna. Vi kan genom detta konstatera att det är upp till företaget och dess intressenter att avgöra vilken roll revisorn ska ha, rådgivare eller kontrollant. Revisorns roll påverkas också av den egna kompetensen och genom sin roll kan revisorn påverka redovisningens utformning som i sin tur påverka granskningsprocessen i ett nästa steg.

Revisorn kan genom sin kompetens och yrkesroll påverka företagets hållbarhetsredovisning och dess utveckling, vilket kan förklaras med den institutionella teorin. Nygaard & Bengtsson (2002) menar att det är normer som ligger till grund för hur olika yrkesgrupper påverkar olika situationer. Genom att utbilda sig till revisor ger det en rad färdigheter där revisorn grupperas in i en särskild yrkesgrupp med starka värderingar och normer. Som i stor grad påverkar utformningen av företagets redovisning. Revisorerna skolas också till att göra på liknande sätt som alla andra, vilket både kan ha sina för- och nackdelar. Revisorerna upplever att med ”rätt” kompetens så kan en större förståelse för företagets verksamhet skapas, som i sin tur påverkar företagets redovisning och granskningsprocessens utformning. Det är viktigt för revisorerna att ha en specialistkompetens inom området för att öka förtroendet för så väl företaget som dess intressenter. Även revisorns intresse för hållbarhet är en viktig del i deras påverkan på redovisningen, då flera av revisorerna är medlemmar i olika organisationer som

jobbar med det här området. Revisorerna påverkar alltså indirekt med sin kunskap och deras intresse samt att de deltar i att likrikta hållbarhetsredovisningen.

Som vi nämnde ovan är hållbarhetsredovisningen frivillig för icke statliga företag likaså att få redovisningen externt oberoende granskad (Larsson & Ljungdahl 2008). Denna frivillighet bidrar med att revisorn upplever att deras påverkan minskar på redovisningarna, eftersom det är intressenterna och företaget som påverkar efterfrågan på revisorns granskning. Till skillnad från den finansiella där de större företagen är tvungna att få sin redovisning granskad. Beroende på vilken roll revisorn får i sammanhanget avgör i vilken utsträckning revisorn kan påverka hållbarhetsredovisningens utveckling. Eriksson (2007) menar att en revisor kan antingen anta rollen som rådgivare eller kontrollant. En rådgivare påverkar genom att ge stöd och råd till företaget under arbetets gång, medan en kontrollant påverkar genom att granska och ge förbättringsåtgärder i slutrapporten. En kontrollant kontrollerar så de riktlinjer företagen säger sig ha följt stämmer överens med vad det verkligen gör. Eriksson (2007) menar att det är viktigt för revisorn att hålla en balans mellan dessa två roller, så inte oberoenderollen äventyras.

6. Slutsats

I det avslutande kapitlet kommer problemformuleringen besvaras och därmed uppfylls syftet med rapporten. Kapitlet kommer även att presentera avslutande kommentarer och reflektioner samt förslag till fortsatt forskning.

Innan våra slutsatser kommer att presenteras vill vi påminna om problemformuleringen som lyder:

- ***Hur sker revisorernas granskningsprocess på hållbarhetsredovisningen vid de fyra största revisionsbyråerna i Sverige?***
- *Hur förhåller sig revisorerna till de riktlinjer och rekommendationer som finns vid granskning av hållbarhetsredovisningen?*

Därmed är vårt syfte att beskriva och analysera hur hållbarhetsredovisningens granskningsprocess ser ut, samt hur revisorerna tillämpar de rekommendationer och riktlinjer som finns inom ämnet.

Vi har utifrån studien noterat att granskningen i huvudsak är uppbyggd på normer och värderingar, vilket även styr granskningsprocessens utformning. Den granskningsmetodik som revisionsbyrån tillämpar vid granskningsuppdraget liknar till cirka 90 procent de andra revisionsbyråernas metodik. En metodik som baseras på FAR:s rekommendation RevR6 som upplevs som en tvingande regel, trots att den endast är en rekommendation. Vi har konstaterat att RevR6 upplevs tvingande då revisorerna är påbjudna att följa FAR:s rekommendationer och standarder. Rekommendationen är också den enda som finns inom granskning av hållbarhetsredovisningen. En del av revisorerna sitter med i FAR:s arbetsgrupp och det kan då ifrågasättas hur bra det är att revisorerna följer den rekommendation de själva kan påverka innehållet på. Det bör tilläggas att det ändå är revisorerna som sitter inne med mest kunskap på området och att en med mindre kunskap på området skulle kunna bistå med en negativ effekt på innehållet i rekommendationen. Vi har uppfattat att revisorernas inställning till RevR6 är positiv då de upplever att den ger en bra grund att stå på vid granskning av hållbarhetsredovisningen, men att RevR6 inte ger en detaljerad beskrivning på hur revisorn ska gå tillväga i en specifik situation. Den är alltså inte anpassad till varje enskild situation, vilket även skulle vara en omöjlighet. I de fall som RevR6 inte ger tillräckligt med stöd så har

det konstaterats att revisorerna använder sig av revisionsbyråns internt upparbetad granskningsmetodik. En metodik som innehåller mer detaljerade verktyg och modeller än RevR6.

Vi har dock konstaterat att revisorerna inte tagit an varandras granskningsmetodik utan att processen snarare har imiterats från den finansiella, då vi noterat att det finns likheter mellan dessa två processer. Det kan diskuteras om det är bra eller dåligt att ha härmat den finansiella granskningsprocessen, men att det för revisorerna känts som en självklarhet. En fördel kan vara att revisorerna undkommer den långa processen med att upparbeta ett helt nytt ramverk, dock kan nackdelen vara att den inte blir helt anpassad till det specifika området. Vi har även uppfattat att revisorerna känner en trygghet till de finansiellt etablerade granskningsverktygen och att det blivit ett invariant beteende hos revisorerna. Det här går att resonera kring då det också kan vara av bekvämlighet eller osäkerhet som revisorerna härmat den finansiella sidan. Revisorerna har dock känt det som naturligt att plocka delar från den finansiella granskningsprocessen för att sedan vinkla det åt hållbarhetsområdet. Det finansiella tänkandet har på så vis blivit en norm inom hållbarhetsområdet, att det är så här en revision görs. En revision som består av ett antal steg som revisorn successivt ska arbeta sig igenom, vilka är planering, genomförande och rapportering. De här stegen innefattar allt ifrån att lära känna företaget, bedöma risk, till att genomföra granskningsplanen. Vi har konstaterat att det som i stort sett skiljer dessa två processer åt är det uttalandet revisorn gör på den granskade informationen. Vid en granskning av hållbarhetsredovisningen är uttalandet översiktligt, men i den finansiella granskningen är uttalandet på hela årsredovisningen, alltså mer djupgående. Enligt revisorernas utsagor är det sällan en hel revision görs på hållbarhetsredovisningen, det skulle bli omfattande för revisorn då detta skulle kräva mycket tid och resurser. Vi har konstaterat att informationens tillförlitlighet i en hållbarhetsredovisning ibland är svårbedömd. Revisorn uttalar sig endast om den information de anser sig ha förmåga att uttala sig om. Vi ifrågasätter då hur tillförlitlig den information som revisorn inte kan uttala sig om verkligen är.

Vi har utifrån studien också konstaterat att samtliga revisorer som intervjuats upplever att GRI:s riktlinjer är de mest förekommande riktlinjerna som företagen tillämpar vid upprättande av hållbarhetsredovisningen. Det är sedan dessa riktlinjer som revisorerna granskar mot. Det har visat sig att GRI:s riktlinjer har kommit att bli en norm, då de för företagen är frivilligt att följa dessa riktlinjer. Revisorerna förhåller sig positivt till GRI:s

riktlinjer i det hänseende att det ger företagen en bättre struktur på deras redovisning. De här redovisningarna upplevs för revisorerna enklare att granska än de företag som inte använder sig av GRI:s riktlinjer. Vi har dock konstaterat att det upplevs problematiskt att tolka GRI:s riktlinjer.

Då företagen väljer att följa GRI:s riktlinjer används dessa riktlinjer för revisorerna som en checklista vid granskningen, där de kontrollerar att företagen följer de kriterier som krävs för att få citera dessa. Dock är det märkligt att företagen själva kan bestämma vad som ska granskas då de vill få sin redovisning externt oberoende granskad. Eftersom ett syfte med att få sin redovisning granskning är att öka tillförlitligheten till denna handling, men hur tillförlitlig är redovisningen om företaget själva kan avgöra vilka delar som ska granskas. Det kan också ifrågasättas hur oberoende revisorn verkligen är då företagen utför den styrande handen om vad som ska granskas.

Avslutningsvis anser vi att studien bidragit till en ökad förståelse för hur revisorernas granskningsprocess vid hållbarhetsredovisningen sker samt vad som utformat denna process. Studien har även givit en förståelse för revisorernas åsikter om granskningsprocessen. Studien har också skapat en förståelse för revisorernas förhållningssätt till de rekommendationer och riktlinjer som finns inom området och hur revisorerna upplever dessa riktlinjer.

6.1 Praktiska implikationer och påverkan på samhället

Att granska innebär att hållbarhetsredovisningen håller ett visst format, vilket kan innefatta både för- och nackdelar. Fördelen kan vara att företagen inte bara tar med den positiva påverkan på miljön så att redovisningen går att likna en ”reklambroschyr” utan att den visar både positiv och negativ påverkan på miljön och de sociala aspekterna. Företagen vill tillfredställa intressenterna och detta kan bidra till att de tar med de delar som är till fördel för dessa och att det kan orsaka en snedvriden bild av företagets hållbarhetsarbete. Vi vill dock belysa att den granskning som revisorerna utför är viktig men att det är företagets hållbarhetsarbete som är det betydelsefulla för att få ett mer hållbart samhälle. Hållbarhetsredovisningen innehåller en del risker som kan ha en avgörande påverkan på företagets framtid. Genom att granska hållbarhetsredovisningen kan dessa risker minimeras, de delar som dock inte granskas kan innehålla vilseledande information som i sin tur kan påverka samhället när de bedömer företagets ställning. En annan nackdel med granskningen är att det kan inriktas mer på att följa formatet än de faktiska effekterna som

hållbarhetsarbetet innebär. Granskningen ökar endast tillförlitligheten på de granskade delarna och har ingen påverkan på helheten. Den kvalitetssäkrade informationen bidrar till att intressenternas behov av att kontrollera informationens tillförlitlighet minskar och att de känner sig tryggare att fatta ett beslut på underlaget. Studien visar på att granskningen bidrar till en bättre bild av hållbarhetsarbetet och att de in nästa steg även påverkar till ett hållbarare samhälle. Detta då företagen som nått denna mognad med att låta sin redovisning granskas är mer noggranna med den information som redovisas än de som inte blir externt granskade. Det är dock viktigt att företagen upplever en större nytta än den kostnad som granskningen innebär för att ge en fördel till företaget.

Studien kan också bidra till att revisorn blir mer medveten om vad som påverkar granskningsprocessen då det är en utsatt process och att revisorns egen bedömning har en avgörande roll i de situationer då det inte finns något ramverk att luta sig mot. Revisorn påverkar beslutfattandet mer vid en hållbarhetsredovisning än vid en finansiell redovisning, det finns alltså mer bedömningsfrågor för revisorn att ta hänsyn till. Så beroende på vilken kompetens och erfarenhet revisorn har kan hållbarhetsredovisningen påverkas på olika sätt och i sin tur i ett långsiktigt perspektiv på samhället.

Vid granskning av en hållbarhetsredovisning krävs det mer intervjuer och dessa tar också längre tid än vid den finansiella. Kunden vill betala så lite som möjligt och de kan då uppstå en konflikt som även påverkar samhället långsiktigt. För att få ett hållbarare samhälle krävs det att fler och fler företag väljer att ta hänsyn till miljö, ekonomi och sociala aspekter. Om företag känner att det blir för dyrt kan detta bidra till att utvecklingen för ett hållbarare samhälle stannar av. Framst de mindre företagen kan ifrågasätta nyttan med att hållbarhetsredovisa då det fortfarande är frivilligt.

6.2 Förslag till fortsatt forskning

Under studiens gång har reflektioner och tankar kring hur granskningsprocessen går till internationellt skapats. Skiljer det sig mycket vid utförandet av granskningen eller har det skett en någorlunda harmonisering på området. Det skulle även vara intressant att se hur andra personer förutom revisorer som har tillåtelse att granska företags hållbarhetsredovisning går tillväga vid granskningsarbetet. Det har även uppkommit tankar om hur bra det är för hållbarhetsområdet att ha anammat den finansiella granskningsprocessen. Det skulle därför

vara intressant att utveckla detta och se om de gett en positiv eller negativ effekt på hållbarhetsområdet.

7. Referenslista

- Agenda 21*. [Elektronisk]. Tillgänglig: <http://www.regeringen.se/sb/d/6936>. [2012-01-23].
- Andersson, G. (2004). Hållbarhetsredovisningar måste granskas. *Miljö & Utveckling*, 1 April.
- Andersen, I. (1998). *Den uppenbara verkligheten: val av samhällsvetenskaplig metod*. Lund: Studentlitteratur.
- Arbnor, I. & Bjerke, B. (1994). *Företagsekonomisk metodlära*. Lund: Studentlitteratur
- Artsberg, K. (2003). *Redovisningsteori- policy och – praxis*. Malmö: Liber ekonomi.
- Bergström, S., Catasús, B. & Ljungdahl, F. (2002). *Miljöredovisning*. 2 uppl. Malmö: Liber ekonomi.
- Bolman, L. G. & Deal, T. E. (2008). *Nya perspektiv på organisation och ledarskap*. Pozkal: Studentlitteratur.
- Borkowski, S.C., Welsh, M.J. & Wentzel, K. (2011). Sustainability Reporting Assurance: Your Next Growth Area? *Pennsylvania CPA Journal*, 82 (2).
- Bowers, T. (2010). From image to economic value: a genre analysis of sustainability reporting. *Corporate Communications: An International Journal*, 15 (3), 249-262.
- Brandinger, R. & Linghede, T. (2007). *Kan man lita på revisorer?* SvD Opinion.
- Bryman, A. (2011). *Samhällsvetenskapliga metoder*. Malmö: Liber AB.
- Bryman, A. & Bell, E. (2005). *Företagsekonomiska forskningsmetoder*. Upplaga 1.1. Malmö: Liber ekonomi.
- Carrington, T. (2010). *Revision*. Malmö: Liber AB.
- Chambers, A. (2006). Insights from research- Assurance of performance. *Measuring business excellence*. 10, 3, 41-55
- Clemedtson, P. (2007). *Ett samtal: Revisorn är samhällsbyggare*. Balans nr 1 2007.
- Dahmström, K. (2011). *Från datainsamling till rapport – att göra en statistisk undersökning*. 5 uppl. Pozkal: Studentlitteratur.

- Davidson, K.M. (2011). Reporting Systems for Sustainability: What are They Measuring? *Soc Indic Res*, 100, 351-365.
- Deegan, C. & Unerman, J. (2011). *Financial Accounting Theory*. 2 uppl. Finland: Mc Graw Hill Companies.
- Deloitte. [Elektronisk]. Tillgänglig: http://www.deloitte.com/view/sv_SE/se/index.htm [2012-01-24].
- DiMaggio, P. J. & Powell, W. W. (1983). The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields. *American Sociological Review*, 48 (2), 147-160.
- Engström, S. (1999) Över 5000 år av redovisning, men vad händer i nästa millennium? *Balans* 12/99, 26-31.
- Eriksson, S. (2007). *Debatt: "Är revisorsrollen i balans?"* Balans nr 1 2007
- Eriksson- Zetterquist, U. (2009). *Institutionell teori- idéer, moden, förändring*. Upplaga 1.1. Malmö: Liber AB
- Ernst&Young. [Elektronisk]. Tillgänglig: <http://www.ey.com/SE/sv/Home/Article>
- Europeiska gemenskapernas kommission. (2001). *Grönbok*. Bryssel:kommissionen.
- Falkman, P. (2000). *Redovisningens teoretiska dilemma*. Balans nr 6-7 2000.
- FAR Akademin. (2011a). *Fars samlingsvolym, Redovisning, 2011*. Stockholm: Far akademin AB.
- FAR Akademi. (2011b). *Fars samlingsvolym, Revision, 2011*. Stockholm: Far akademi AB.
- FAR akademin. (2011c). *IFRS-volymer, 2011*. Stockholm: FAR akademin AB.
- FAR SRS. (2006). *Revision- En praktisk beskrivning* 2 uppl. FAR SRS Förlag.
- FAR SRS. (2007/2008). *Sverigerapporten*. Tillgänglig: http://www.pwc.se/sv_SE/se/publikationer/assets/sverigerapporten.pdf [2012-01-24].
- FAR SRS. (2009). *Granskning av hållbarhetsredovisning*. Stockholm: FAR SRS Förlag.
- FAR SRS INFO. (2008). *Hållbarhetsredovisning ökar*. FAR SRS.

- Flint, D. (1988). *Philosophy and principles of auditing: an introduction*. Macmillan Education.
- Global Reporting Initiative. [Elektronisk]. Tillgänglig: www.globalreporting.org. [2012-01-20].
- GRI. (2000-2006). *GRI:s tillämpningsnivåer*. [Elektronisk]. Tillgänglig: <https://www.globalreporting.org/resourcelibrary/Swedish-G3-Application-Levels.pdf> [2012-02-25].
- Halling, P. (2007). *Få hållbarhetsredovisningar i Sverige är bestyrkta*. Balans nr 3 2007.
- Halling, P. (2011). *Ledare: Miljöfrågor till hållbarhetsarbete*. Balans nr 3 2011.
- Hammarqvist, J., Dickinson, J. & Marton, M. (2005). *Hållbar utveckling i flera dimensioner*. Stockholm: Samverkansforum. Tillgänglig: http://www.samverkansforum.nu/samverkansforum/Publika_dokument/Publikt_fr_Natverket_Hallbar_utveckling/HUT_i_flera_dimensioner_del_1-slutrappport_red_KS20060915.pdf [2012-01-30].
- Hedberg, C-J. & Malmberg, F. (2003). The global reporting initiative and corporate sustainability reporting in swedish companies. *Corporate social responsibility and environmental management*, 10, 153-164.
- Henderson, D. (2002) *Missriktad välvilja – falska föreställningar om företagens samhällsansvar*. Stockholm: Elanders Gotab.
- IFAC. (2006a). *Riktlinjer för hållbarhetsredovisning*. [Elektronisk]. Tillgänglig: <https://www.globalreporting.org/resourcelibrary/Swedish-G3-Reporting-Guidelines.pdf> [20 12-01-23].
- IFAC. (2006b). *Why Sustainability Counts for Professional Accountants in Business*. *Professional Accountants in Business Committee*. 1-7.
- Isaksson, R. & Steimle, U. (2009). What does GRI-reporting tell us about corporate sustainability? *The TQM Journal*, 21 (2), 168-181.
- Jacobsen, D.I. (2002). *Vad, hur och varför?* Lund: Studentlitteratur.
- Jacobsen, J.K. (1993). *Intervju - konsten att lyssna och fråga*. Lund: Studentlitteratur.
- Jones, M.J. & Solomon, J.F. (2010). Social and environmental report assurance: Some interview evidence. *Accounting Forum*, 34, 20-31.

- Kivistö, J. (2007). *Agency Theory as a Framework for the Government-University Relationship*.
- Koo, H.C. & Woo, E. (1998). The expectation gap in auditing, *Managerial Auditing Journal*, 13 (3), 147-154.
- KPMG. [Elektronisk]. Tillgänglig: <http://www.kpmg.com/SE/sv/Sidor/default.aspx> [20 12-01-24].
- Larsson, L-O. (2006). Svenska företag är sårbara för nya skandaler. [Elektronisk] *Miljö Aktuell*. Tillgänglig: <http://miljoaktuellt.idg.se/2.1845/1.89264> [2012-02-25]
- Larsson, L-O. (2007/2008) Sverigerapporten. *FAR SRS*. Tillgänglig: http://www.pwc.se/sv_SE/se/publikationer/assets/sverigerapporten.pdf [2012-01-24].
- Larsson, L-O. & Ljungdahl, F. (2008). *License to operate*. Falun: Ekerlids förlag.
- Larsson, L-O. & Norregård M. (2004). *94 Granskning av hållbarhetsredovisningar. FAR INFO nr 2 2004*. Tillgänglig: <http://www.farkomplett.se.libraryproxy.his.se/?docId=TN00008035> [2012-02-25].
- Merriam, S.B. (1994). *Fallstudien som forskningsmetod*. Lund: Studentlitteratur.
- Moizer, P. (1995). An ethical approach to the choice faced by auditors. *Critical Perspectives on Accounting*, 6, 415-431.
- Naturvårdsverket. (2005). *Finansmarknaden, miljön och redovisningen*. Stockholm: Naturvårdsverket.
- Normann, R. (1989) *Skapande företagsledning*. Arlöv: Bonnier.
- Nygaard, C. & Bengtsson, L. (2002) *Strategizing – en kontextuell organisationsteori*. Lund: Studentlitteratur.
- Oliver, C. (1997). Sustainable competitive advantage: combining institutional and resourcebased views. *Strategic Management Journal*, 18, 697-713.

- Patel, R. & Davidson, B. (1994). *Forskningsmetodikens grunder*. Lund: Studentlitteratur
- Pernfors, B. (1999). *Miljöredovisning på väg mot standardiserad granskning*. Balans nr 12.
- Power, M. (1997). *The Audit Society. Rituals of Verification*. Oxford: University Press.
- PriceWaterhouseCoopers. [Elektronisk]. Tillgänglig: <http://www.pwc.se/> [2012-01-23].
- PriceWaterHouseCoopers. (2009). *Summering undersökning av hållbarhetsredovisning 2008*. [Elektronisk]. Tillgänglig: http://www.pwc.se/sv_SE/se/hallbarutveckling/assets/summering_undersokning_av_hallbetsred_2008.pdf.
- Regeringskansliet. (2004) *En svensk strategi för hållbar utveckling*. Stockholm: Regeringskansliet
- Revisionslag (1999:1079)
- Scott, W. R. (2001). *Institutions and Organizations*. 2 uppl. California: Sage Publications.
- Tan-Sonnerfeldt, A. (2011). *The Development and use of Standards by non-state actors*. Lund: Lund University.
- Wallage, P. (2000) Assurance on Sustainability Reporting: An Auditor's View. *Auditing*, 19, 53-65.
- Willis, C.A. (2003). The Role of the Global Reporting Initiative's Sustainability Reporting Guidelines in the Social Screening of Investments. *Journal of Business Ethics*, 43, 233-237.
- Öhman, P. (2007). *Perspektiv på revision: tankemönster, förväntningsgap och dilemman*. Doctorial Theises 14. Mid Sweden University.
- Öhrlings PRICEWATERHOUSECOOPERS. (2008a). *CSR – från risk till värde*. Sverige: Studentlitteratur.

Öhrlings PRICEWATERHOUSECOOPERS. (2008b). *Röster om transparens och hållbarhetsredovisning*. Sverige: Studentlitteratur.

Bilaga 1 Individuella reflektioner

Sara Karlsson

När vi från början skulle diskutera oss fram ett ämnes val så var vi båda överrens om att hållbarhetsredovisning är ett nytt och intressant ämne. Därför föll det sig naturligt att hållbarhetsredovisningen skulle stå i fokus för vår uppsats. Vi diskuterade fram och tillbaka från vems perspektiv vi skulle se det ur. Valet la sig på revisorns perspektiv, eftersom vi båda har tyckte det var intressant och ett område som inte behandlats mycket tidigare. Under denna vår har jag lärt mig mycket både teoretiskt och mitt samarbete i grupp har utvecklats.

Det jag först och främst har lärt mig är att arbeta självständigt. Vi har under ett halvår självständigt fått utforma vårt eget arbetsområde. Hela processen har varit väldigt lärorik. Jag känner att det har satt min kapacitet på prov, i både mot- och framgångar har vi fortsatt arbetet framåt. Det var svårt i början att veta vad vi skulle börja med, det var så mycket att göra och allt skulle vara klart med eget självständigt arbete, det innefattar att ta ansvar för att arbetet blir gjort och att studiens syfte uppnås.

Från början var mina kunskaper inom området inte stora, hållbarhetsområdet är relativt nytt och jag hade inte helt klart för mig vad begreppet egentligen betydde. Eftersom mina förkunskaper var begränsade så har jag lärt mig en hel del om revisorns granskning av hållbarhetsredovisning och fått en större förståelse för detta.

Första steget i processen var att bestämma ett forskningsområde, som inte får vara för omfattande. Detta var inte det lättaste och när jag går tillbaka och kollar vår första problemformulering så har den förändrats en hel del. Vi har i början främst letat artiklar inom ämnet, några bättre än andra. Det var väldigt mycket fakta som fick ratas bort och jag insåg att det inte alltid är det lättaste att bara ta med det väsentligaste. Under artikelletande delade vi upp arbetet eftersom det är en tidskrävande process att leta och läsa genom artiklar. Detta gjorde vi för att effektivisera arbetet, det som vi tyckte var relevant gick vi igenom tillsammans och diskuterade dess innebörd för vår rapport. På grund av att vi har behövt hitta mycket artiklar och böcker som är av relevans för vårt arbete har jag fått öva på att vara källkritisk mot allt material som hittats. Det var inte helt nytt för mig då jag i tidigare kurs fått vara källkritisk mot många källor. Denna lärdom har jag haft till stor hjälp under processens gång.

Som metod valde vi att göra en kvalitativ undersökning och har gjort telefonintervjuer. Under intervjuerna var det svårt att ställa relevant frågor som sedan skulle ligga till grund för att kunna besvara vår problemformulering. Jag tror att om vi haft större förkunskap på detta område hade information vi fått blivit mer relevant. Det var svårt att veta vad som var relevanta frågor och därför fick vi även göra 4 kompletterande intervjuer för att få den information som vi behövde. Vi har båda ringt runt och sökt revisorer, för att se om de var villiga att ställa upp på intervju. De fyra första revisorerna gick bra att få tag i men sen när vi skulle intervjua en person till från varje byrå fick vi ett smärre bakslag. Vi fick en intervju till från två av byråerna, men de andra två var det omöjligt att få tag på någon mer. Det vara bara revisorerna i Stockholm som jobbade med detta ämne. Då fick jag verkligen insynen i att hållbarhetsredovisning är ett väldigt nytt område. Jag fick med detta lära mig att presentera vår idé på ett förståligt sätt, så att revisorerna visste vad vårt arbete handlade om.

Jag tycker att samarbetet i gruppen har fungerat bra. Vi har inte haft några större oskiljaktigheter och har därför fungerat bra som grupp. Eftersom vi haft ungefär samma tankesätt hela tiden så är det viktigt att vi även är kritiska mot oss själva. Jag tycker verkligen att jag lärt mig att vara självkritisk, men även ta till mig allt vi har lyckats med. Ansvarsfördelningen har varit att vi båda har ansvarat för alla artiklar och källor för att inte förlora någon viktig information. Vi har båda två varit delaktiga i skrivande av rapporten och arbetsinsatsen är lika stor. Vi har hela tiden diskuterat med varandra och varit kritiska och öppna för varandras idéer. Jag tycker vårt arbete har flutit på väldigt bra, trots att det under vissa delar stått stilla och vi har inte alla gånger haft koll på vad som ska göras och hur man bör skriva en analys till exempel.

Vår presentation av arbetet tycker jag gick överraskande bra. Vi delade upp vad var och en skulle säga vilket jag tycker fungerade bra. Jag hade övat in det jag skulle säga flera gånger, men trots detta blev jag nervös. Jag anser att denna presentation var den bästa jag gjort under min tid på Högskolan i Skövde, övning ger färdighet stämmer bra tycker jag. Opponering har vi gjort i tidigare kurser, så det var inte helt nytt för mig. Under opponeringen tycker jag det gick bra att hitta både för- och nackdelar med andra examensarbeten. Alla arbeten jag läste tycker jag har gjort ett jätte bra jobb. Den kritik vi fick av både examinator och opponenter tycker jag att vi nu har tagit till oss och att uppsatsen nu har förbättrats.

Hanna Karlsson

Mitt intresse för hållbarhetsområdet väcktes under kursen Externredovisning IV, då jag för första gången introducerades för ämnet. Ett ämne som verkade intressant och relativt nytt på marknaden. När det senare var dags att skriva examensarbete så kändes det som ett ämne som jag ville fördjupa mig i. Då jag sommaren innan även jobbat som ekonomiassistent på en redovisningsbyrå så kände jag att de vore intressant att se hållbarhetsområdet ur en revisors perspektiv. Min vän Sara var positiv till ämnet, vilket gjorde att det kändes självklart att jobba ihop.

Jag har lärt mig väldigt mycket genom att skriva ett examensarbete, vilket är något jag tidigare inte gjort. Fått ett helt annat perspektiv på hållbarhetsarbete och hur revisorer går tillväga när de granskar dessa handlingar. Jag har i tidigare kurs fått en insikt i hur första kapitlet i uppsatsen skulle se ut, vilket var till stor hjälp. Det underlättade att jag tidigare fått tillfälle att söka vetenskapliga artiklar, dock så upplevde jag det svårt i början att hitta rätt sökord. Efter ett tag fick jag en ökad förståelse för hur sökorden skulle användas och att det fanns nyckelord som underlättade sökningen. Jag har även fått ett mer kritiskt tänkande till det jag läser. Att se vad som är relevant var till en början lite svårt, men ju mer insatt jag blev i arbetet desto bättre kunde jag urskilja vad som var relevant information till vår problemformulering. En problemformulering som vi fått justera under arbetets gång. Då jag lärt mig att det är viktigt att så tidigt som möjligt få en problemformulering som fungerar för att undgå att skriva om en massa text. Dock har jag insett att det inte är bra att stressa fram text utan att arbetet går successivt framåt. Jag har även lärt mig hur en problemformulering ska vara formad, vilka ord som kan vara bra och vilka ord som bör undvikas i formuleringen. Jag tycker även min skrivteknik förbättrats samt att jag har fått ett bredare ordförråd, vilket har gjort att jag har lättare för att formulera mig.

Det som var svårast att sätta sig in i och skriva var empirin, eftersom jag tidigare inte skrivit detta. Att samla in empirin genom intervjuer var också lite klurigt, i alla fall att få tag på rätt personer. Jag har nog aldrig tidigare ringt så många samtal till ett arbete tidigare. Jag upplevde det mycket svårare än vad jag föreställt mig att få tag på revisorer som innehar specialistkunskap inom granskning av hållbarhetsredovisningar. Jag insåg snabbt att det var tur att vi började tidigt med att hitta revisorer som kunde ställa upp på intervju. Vi lyckades få tag i fyra stycken tidigt, men sen tog det stop ett bra tag. Det tog oss närmare fyra veckor att få tag på två till revisorer som hann ställa upp på intervju. Det var även skönt att vara två personer när intervjuerna skulle skrivas ner på papper, vilket var en process som tog enormt

lång tid. Märkte ganska snabbt att det var viktigt att kolla igenom intervjufrågorna en extra gång och att formulera frågorna rätt innan intervjuerna påbörjades. Vi var väldigt snabba med att göra intervjuer, vilket gjorde att vi missade några frågor vi ville ha svar på. Dock löstes det relativt enkelt då våra respondenter var positiva till att svara på några extra frågor vid ett senare tillfälle. Vad tar jag för lärdom av detta? Jo, det är bra att vara ute i god tid för att det tar längre tid än vad jag trodde, samt att det är viktigt att kolla igenom frågorna en extra gång. Eftersom jag inte skrivit något empirikapitel tidigare så var det också första gången jag skrivit en analys som innefattar både teori och empiri. Dock tycker jag att det fungerade bra trots att det var första gången. Inte bara empirin som kändes som ett nytt område utan jag fick också ett helt annat perspektiv på teorikapitlet. Då jag tidigare inte skrivit ett teorikapitel som innehållit teorier utanför uppsatsens område, alltså teorier som kan förklara hur människor men även organisationer och företag handlar i vissa situationer. I tidigare kurser har teorikapitlet innehållit ”ren fakta”.

Arbetsfördelningen mellan mig och Sara har varit jämn. Artiklar och teorier delades lika mellan oss och vi fick som hemläxa till nästa möte att läsa igenom detta för att sedan diskutera materialet ihop och se om det var något som vi hade användning av. Ett samarbete som tagits till en högre nivå skulle jag vilja säga, då jag och Sara träffats nästan varje dag den här terminen. Jag tycker vårt samarbete har fungerat bra och varit givande. Det har varit skönt att ha någon att bolla idéer och föra en diskussion med. Vi har jobbat hårt och stöttat samt pushat varandra framåt under arbetets gång i både med och motgångar. Jag tycker vi har haft en bra fart på skrivandet och en rimlig planering. Jag upplevde metodkursen som ett bra stöd och i efterhand tycker jag även att det var bra att vi tvingades till tidiga deadlines för att få upp farten i början av terminen för att sedan hålla samma fart till slutinlämningen. Med andra ord ett lärorikt samarbete som jag tar lärdom ifrån.

Sammanfattningsvis har jag fått en ökad förståelse för hur uppsatsens olika delar hänger samman och att det är viktigt att hela tiden ha problemformuleringen och syftet i baktankarna för att inte komma in på sidospår utan att det finns en röd tråd genom hela arbetet. Även viktigt att ta ett eget ansvar att få saker gjort, då ingen annan gör det åt dig, samt en utmaning att själv planera arbetet. Tillsist så tycker jag att det varit intressant att göra ett examensarbete samt att följa arbetets utveckling från dag ett till slutinlämning. Det var också intressant att se andras arbeten vid opponeringen, som var ett moment där jag också lärde mig att ta emot både positiv och negativ kritik. Tyckte opponeringen var intressant och lärorik.

Bilaga 2 Intervjumall

Revisorn

1. Kan ni som revisorer påverka företagens hållbarhetsredovisning och i så fall på vilket sätt?
2. Vad tycker du är största skillnaden på en hållbarhetsredovisning som inte är granskad och en som är externt granskad?

Riktlinjer

3. Vilka riktlinjer och rekommendationer använder ni på byrån vid granskningen av hållbarhetsredovisningar?
4. Varför använder ni just dessa riktlinjer?
5. Får ni tillräckligt med stöd från dessa riktlinjer?
6. Vad anser du om GRI:s riktlinjer? Svårigheter? Till hjälp?
7. Finns det någon gång ni upplevt att RevR 6 inte räckt till i en viss situation, inte ger stöd? Vad gör ni då? Ge exempel.
8. Finns det någon gång ni upplevt att GRI inte räckt till i en viss situation? Vad gör ni då? Ge exempel.

Granskning

9. Finns det någon förbestämd mall som ni kan ta hjälp av vid granskningen?
10. Hur har granskningsprocessen utvecklats över tiden? Delade meningar?
11. Vad upplever du som mest problematiskt vid granskningen?
12. Beskriv ett svårt fall: hur gjorde ni då? Varför gjorde ni så? Vad influerade ni er av?
13. Hur upplevs relationen till kund? Påverkas ni av kundens förväntningar?
14. Anser ni att revisor har samma förväntningar på relationen som kunden har?
15. Missnöje från kund: Exempel. Vad hände? Hur hanterades det?
16. Vad vill kunden: Förbättra redovisningen eller få en kvalitetsstämpel?
17. Finns det något som du anser är extra viktigt att tänka på vid granskningen?
18. Vilka är de största likheter och skillnader mellan en granskning av hållbarhetsredovisning och en finansiell redovisning?
19. Vad anser ni om att andra personer än revisorer får granska hållbarhetsredovisningar?

Framtiden

20. Vad tror ni om framtiden vad gäller hållbarhetsredovisningens utveckling?
21. Anser ni att upprättandet av hållbarhetsredovisning ska vara lagstadgat?
(Fördelar/Nackdelar)