



**GÖTEBORGS UNIVERSITET**  
**HANDELSHÖGSKOLAN**

**Nya krav på hållbarhetsrapportering och  
granskning: Hur påverkas revisionsbyråerna  
The Big Four?**

Kandidatuppsats i företagsekonomi,  
Externredovisning VT 2017

Handelshögskolan vid Göteborgs  
Universitet

Författare:  
Elin Ajax 1993-06-30  
Caroline Karlsson 1993-09-09

Handledare:  
Peter Beusch

## Förord

Inledningsvis vill vi rikta ett stort tack till de personer som har varit delaktiga under denna process och som har möjliggjort genomförandet av detta examensarbete. Först ett stort tack till våra intervjurespondenter som har avsatt tid till att ställa upp på intervjuer. Vi vill även tacka våra opponenter som har bidragit med sina tänkvärda kommentarer och åsikter. Avslutningsvis vill vi tacka vår handledare Peter Beusch som har stöttat oss under uppsatsprocessen och som har kommit med goda råd och kloka ord (och några små röda varningsflaggor) när vi har behövt det som mest.

Handelshögskolan vid Göteborgs Universitet, 19 juni 2017

---

Elin Ajax

---

Caroline Karlsson

## Sammanfattning

**Titel:** *Nya krav på hållbarhetsrapportering och granskning: Hur påverkas revisionsbyråerna The Big Four?*

**Bakgrund och problem:** Ett ökat fokus på hållbarhet har bland annat kommit till uttryck i en uppdatering av Årsredovisningslagen, vilken innebär att från och med räkenskapsår som inleds efter 31 december 2016 måste ett antal företag upprätta en hållbarhetsrapport. Detta ställer i sin tur krav på de största revisionsbyråerna, The Big Four, vilka nu måste kunna erbjuda sina kunder nya tjänster kopplade till hållbarhet. Detta faktum innebär möjligheter för byråerna, men även vissa svårigheter då det idag ännu inte finns några etablerade standarder som reglerar hållbarhetsgranskningen.

**Syfte & Frågeställning:** Syftet med denna studie är att undersöka hur The Big Four förhåller sig till ett ökat hållbarhetsfokus med nya regleringar som bakomliggande faktor, och hur detta påverkar byråernas metodik vid bestyrkande av hållbarhetsrapporter både idag och i framtiden. Detta görs med utgångspunkt i ett ökat fokus, behov, intresse och krav på hållbarhet i allmänhet. Följande frågeställningar ämnas besvaras:

- Hur reagerar The Big Four idag på ett genom lagkrav ökat hållbarhetsfokus och de eventuella möjligheter respektive utmaningar som uppstår?
- Varför granskar The Big Four hållbarhetsrapporter och hur går de tillväga vid granskning?
- Hur kan hållbarhetsgranskning komma att se ut i framtiden?

**Teoretisk referensram:** Teorikapitlet innefattar en genomgång av vissa områden inom institutionell teori, teorier kopplade till granskning av företags både finansiella, men främst icke-finansiella, rapporter samt teorier om revisionsbyråerna The Big Four och yrkesrollen revisor.

**Metod:** Studien är en kvalitativ undersökning baserad på fyra stycken kvalitativa semistrukturerade intervjuer. Dessa utgör studiens empiri som senare i den tematiska analysen ställs mot studiens teoretiska referensram, vilken är sammanställd utifrån ett antal vetenskapliga artiklar.

**Empiri:** Empirin redogör för de svar, tankar och åsikter som erhöles från respondenterna under de fyra intervjuerna. Kapitlet sammanfattas med en tabell, vilken ämnar ge en överskådlig blick över empirins innehåll.

**Slutsats:** Respondenterna från The Big Four anser generellt att det ökade fokuset på hållbarhet är positivt och de är således förhoppningsfulla inför den framtida utvecklingen inom området. Det finns dock ett antal faktorer som leder till svårigheter för revisorn vid granskning av hållbarhetsrapporter, vilka till stor del beror på avsaknad av vägledande standarder och praxis vilket försvårar utvecklingen av utbildning inom hållbarhetsområdet.

**Nyckelord:** *granskning, hållbarhetsrapport, institutionell teori, revisor, The Big Four*

# Innehållsförteckning

<b>1. INLEDNING .....</b>	<b>1</b>
1.1 BAKGRUND .....	1
1.2 PROBLEMDISKUSSION.....	2
1.3 SYFTE .....	3
1.4 FRÅGESTÄLLNINGAR.....	3
1.5 AVGRÄNSNINGAR.....	3
1.6 BEGREPP OCH DEFINITIONER .....	3
1.7 DISPOSITION .....	4
<b>2. METOD .....</b>	<b>5</b>
2.1 FORSKNINGSMETOD .....	5
2.2 LITTERATURSÖKNING OCH URVAL AV LITTERATUR .....	6
2.3 URVAL AV BRANSCH, FÖRETAG OCH INTERVJURESPODENTER .....	6
2.3.1 Bransch .....	6
2.3.2 Företag.....	7
2.3.3 Intervjurespondenter.....	7
2.4 KVALITATIVA SEMISTRUKTURERADE INTERVJUER.....	8
2.5 ANALYSMETOD .....	10
2.6 STUDIENS TILLFÖRLITLIGHET .....	11
<b>3. TEORETISK REFERENSRAM.....</b>	<b>12</b>
3.1 INSTITUTIONELL TEORI.....	12
3.1.1 Allmänt om institutionell teori .....	12
3.1.2 Institutionell teori och revision .....	13
3.2 GRANSKNING: REGLERING OCH PRAXIS.....	13
3.2.1 Ramverk och lagar .....	13
3.2.2 Granskning.....	14
3.3 REVISORN OCH THE BIG FOUR .....	15
3.4 FAR OCH TIDNINGEN BALANS .....	18
3.5 KAIROS FUTURE - EN FRAMTIDSSTUDIE .....	21
<b>4. EMPIRI .....</b>	<b>24</b>
4.1 INTERVJURESPODENTER.....	24
4.2 HÅLLBARHET OCH HÅLLBARHETSRAPPORTERING.....	24
4.3 PROCESS VID GRANSKNING AV HÅLLBARHETSRAPPORTER.....	25
4.4 UPPDATERAT LAGKRAV .....	27
4.5 ANSVAR OCH BETYDELSE SOM DEL AV THE BIG FOUR .....	29
4.6 FRAMTIDSUTSIKTER .....	29
4.7 UTDRAG UR EMPIRISKT MATERIAL .....	31
<b>5. ANALYS.....</b>	<b>32</b>
5.1 KONSEKVENSER AV ETT ÖKAT FOKUS OCH ÖKADE KRAV PÅ HÅLLBARHET.....	32
5.2 GRANSKNING AV HÅLLBARHETSRAPPORTER.....	33
5.3 FORTSATT UTVECKLING AV HÅLLBARHETSGRANSKNING.....	35
<b>6. SLUTSATS OCH AVSLUTANDE REFLEKTIONER.....</b>	<b>37</b>
6.1 SLUTSATS .....	37
6.2 BEGRÄNSNINGAR .....	38
6.3 FÖRSLAG TILL FRAMTIDA FORSKNING SAMT STUDIENS BIDRAG.....	38
<b>KÄLLFÖRTECKNING.....</b>	<b>40</b>
<b>BILAGA 1: MAIL TILL POTENTIELLA INTERVJUPERSONER</b>	
<b>BILAGA 2: INFORMATIONSMAIL TILL INTERVJUPERSONER</b>	
<b>BILAGA 3: INTERVJUFRÅGOR</b>	

## **Figur- och tabellförteckning**

FIGUR 1. HINDER SOM FÖRSVÄRAR REVISORNS DELTAGANDE I HÅLLBARHETSGRANSKNING. ....	17
FIGUR 2. ÖVERGRIPANDE DRIVKRAFTER, TRENDER OCH BRANSCHTRENDER.....	22
TABELL 1. SAMMANSTÄLLNING AV INFORMATION GÄLLANDE RESPONDENTER OCH INTERVJUER.....	8
TABELL 2. VÄSENTLIGA UTDRAG UR EMPIRISKT MATERIAL.....	31

# 1. Inledning

## 1.1 Bakgrund

Företag, myndigheter och föreningar har sedan länge redovisat finansiell information men det var först under 1930-talet, i samband med börskraschen år 1929 och den stora depressionen, som det blev krav på att informationen även skulle granskas av en oberoende part. Kravet tillkom för att säkerställa att redovisningen är upprättad enligt de lagar och regler som gäller (Nobes, 2014). Det har dock tagit flera decennier att bygga upp den institutionella infrastruktur som granskningen av den finansiella rapporteringen är baserad på (Eccles & Krzus, 2014). Efter ett verksamhetsår ska företag sammanställa sin information i form av en årsredovisning, och innan den kan publiceras för allmänheten måste den i de flesta fall granskas och skrivas under av en revisor (Bolagsverket, u.å.). En revisor är en tjänsteman vars främsta uppgift är att utföra revision, det vill säga utföra en oberoende granskning av kundens verksamhet, vilken kan vara av både finansiell och icke-finansiell karaktär (Johansson, 2017). Det är företagets, i form av styrelse och verkställande direktör, ansvar att årsredovisningen upprättas utifrån rådande lagstiftning och enligt Revisorsnämnden (u.å.) ligger revisorns ansvar i att granska företagets årsredovisning, bokföring samt ledningens förvaltning för att sedan göra ett uttalande. Traditionellt sett är det i första hand finansiella rapporter som åsyftas vid granskning av företagets publikationer, och det finns en lång historik samt välutvecklade regler kring hur revisorerna ska gå tillväga vid granskning av finansiell information. Det finns däremot inte en lika utvecklad praxis när det gäller granskning av icke-finansiell information (Clarke & O'Neill, 2005), vilket i denna studie främst syftar till företagets hållbarhetsrapporter.

Sedan 1970-talet har behovet, och även intresset, för hållbarhet och hållbar utveckling ökat markant och begreppet återfinns inom de flesta delarna av dagens samhälle. Den första definitionen av hållbar utveckling myntades på 1980-talet och återfinns i Brundtlandrapporten, vilken är skriven av Världskommissionen för miljö och utveckling på uppdrag av Förenta Nationerna (FN) år 1987. Denna studie tar avstamp och utvecklas kring definitionen som lyder enligt följande:

*“Sustainable development is development that meets the needs of the present without compromising the ability of future generations to meet their own needs.”*  
(Brundtland & Hägerhäll, 1988).

Begreppet har nästlat sig in i många områden; i hushållen, i skolorna, i företagsvärlden, i regeringen och idag är de flesta berörda av hållbarhet på ett eller annat sätt. Hållbarhet och hållbar utveckling är områden som kan komma till uttryck på ett flertal olika sätt - exempelvis CSR (Corporate Social Responsibility) och TBL (Triple Bottom Line) (Watson & MacKay, 2003). Ett allmänt ökat fokus på hållbarhetsfrågor har påverkat samhället i stort och i företagsvärlden finns det idag ett flertal olika ramverk och principer, dels avseende den operativa styrningen men även gällande redovisning och rapportering till omvärlden. Det mest vedertagna ramverket att följa vid rapportering av hållbarhetsarbete är GRI, men det finns även företag som använder andra ramverk, exempelvis <IR> och FN:s Globala mål (Westman, 2016).

I Sverige blev det år 2008 lagstadgat för alla statligt ägda bolag att hållbarhetsrapportera enligt GRI (Aktuell Hållbarhet, 2010) och åtta år senare, den 1 december 2016, infördes en ny paragraf i Årsredovisningslagen (SFS 2016:947). Uppdateringen av lagen härstammar från ett ändringsdirektiv till EU:s redovisningsdirektiv och innebär att svenska företag som uppfyller vissa storlekskrav måste upprätta en hållbarhetsrapport för räkenskapsår som inleds efter 31 december 2016, dock inte med krav att rapportera enligt ett specifikt ramverk (SFS 2016:947). Enligt Fernandez-Feijoo, Romero och Ruiz (2016) ställer hållbarhetsrapporteringen nya krav på revisorerna och revisionsbyråerna måste nu erbjuda sina kunder nya tjänster som passar företagets verksamhet och behov. De fyra största internationella revisionsbyråerna, som tillsammans utgör The Big Four, är Deloitte, EY, KPMG och PwC och byråerna finns på ett stort antal olika platser runt om i världen. De erbjuder sina kunder tjänster inom olika affärsområden, allt från revision och rådgivning till skatt och legala tjänster. Idag är de även ledande inom revision av hållbarhetsrapporter samt rådgivning vid upprättning av dessa, trots att det är ett relativt nytt affärsområde (Perego & Kolk, 2012).

## 1.2 Problemdiskussion

För många företag som numera enligt lag är skyldiga att upprätta en hållbarhetsrapport, samt låta vald revisor yttra sig om dess existens, innebär det nya affärsmöjligheter (Halling, 2016). En positiv inställning till denna fråga beror ofta på de potentiella synergierna som kan erhållas - däribland en förbättrad företagsimage, ett ökat investerarförtroende och en förbättrad miljömässig prestation (Taylor, Sulaiman & Sheahan, 2001). Trots att lagändringen bidrar med åtråvärda kvaliteter finns det även negativa aspekter. Liliedahl (2014) är en bland flera som hävdar att om frivilliga ramverk formaliseras till lagar och standarder riskerar den frivilliga hållbarhetsinformationen att minska i värde. Detta förklaras delvis av att det är svårt för revisorer att genomföra en granskning av hållbarhetsrapporter som skulle kunna bidra med transparens och jämförbarhet för både kunderna och dess intressenter (Liliedahl, 2014).

Oavsett hur företagen reagerar på lagändringen måste de förhålla sig till den, och i många fall då hållbarhetsrapportering är något helt nytt söker företagen experthjälp och rådgivning (Wallage, 2000). Således involveras redovisnings- och rapporteringsexperter i form av revisorer i företagets processer för hållbarhetsrapportering. För revisorerna öppnar detta upp för möjligheter, men även för problem och svårigheter då hållbarhetsrapportering är ett relativt ungt område som byråerna inte har arbetat med i lika stor utsträckning som med finansiell rapportering. Många menar att det finns svårigheter för finansiella revisorer med bestyrkning av hållbarhetsrapporter då de ofta inte har den kunskap och expertis som krävs (O'Dwyer, 2011; Wallage, 2000).

Trots det faktum att det är först nu lagen träder i kraft samt att hållbarhetsrapporten kommer att kräva ett yttrande av vald revisor (FAR, 2016a), finns det ett flertal företag som frivilligt har valt att låta sina hållbarhetsrapporter granskas och bestyrkas av en tredje part sedan tidigare (Perego & Kolk, 2012). Många anser att det finns behov av att etablera gemensamma standarder och regler, vilka tydliggör kraven på revisorerna och bestyrkandets genomförande, innehåll och rapportering, samt för att kunna möta den framtida revisionens utmaningar (Johansson, 2017). Då det ännu inte finns några tvingande, gemensamma standarder om hur bestyrkningen ska gå till är det av intresse att undersöka vad tredje part anser vara viktigt och relevant för att kunna yttra sig om en hållbarhetsrapport. I synnerhet är det av intresse att undersöka hur revisorerna, som är länken mellan företag och intressent, ser på sin roll inom

hållbarhetsrapporteringen både före och efter det nya lagkravets uppkomst. Dessutom kan det antas finnas en problematik för mindre revisionsbyråer, eller byråer som ännu inte arbetar med granskning av hållbarhetsrapporter, gällande det potentiella tillvägagångssättet vid granskning av kundernas hållbarhetsrapporter.

### 1.3 Syfte

Syftet med denna studie är att undersöka hur The Big Four förhåller sig till ett ökat hållbarhetsfokus med nya regleringar som bakomliggande faktor, och hur detta påverkar byråernas metodik vid bestyrkande av hållbarhetsrapporter både idag och i framtiden. Detta görs med utgångspunkt i ett ökat fokus, behov, intresse och krav på hållbarhet i allmänhet.

### 1.4 Frågeställningar

Följande frågeställning kommer att behandlas i studien:

- Hur reagerar The Big Four idag på ett genom lagkrav ökat hållbarhetsfokus och de eventuella möjligheter respektive utmaningar som uppstår?
- Varför granskar The Big Four hållbarhetsrapporter och hur går de tillväga vid granskning?
- Hur kan hållbarhetsgranskning komma att se ut i framtiden?

### 1.5 Avgränsningar

Studien fokuserar enbart på The Big Four och inte på någon annan revisionsbyrå, samt berör endast byråernas revisionsarbete. Utöver detta baseras studien på en svensk kontext då intervjuerna är genomförda med respondenter verksamma i Sverige. Respondenterna inkluderar en representant från varje byrå, vilket innebär att studien är baserad på dessa personers åsikter. Detta utesluter inte att det finns delade meningar inom byråerna, men slutsatser dras utifrån respondenterna som representanter för sin byrå. Studien är baserad på både svensk och utländsk litteratur, och detta faktum tillsammans med ovanstående innebär att resultatet skulle kunna inspirera andra byråer, men inte allmänt appliceras utanför revisionsdelen inom The Big Four i Sverige.

### 1.6 Begrepp och definitioner

Under detta avsnitt ges korta definitioner av ett antal begrepp vilka används genomgående i studien, detta med anledning att underlätta för läsaren.

*FAR Föreningen Auktoriserade Revisorer*: En svensk branschorganisation för lönekonsulter, redovisningskonsulter, revisorer och skatterådgivare (FAR, u.åa).

*FARs Specialistgrupp för hållbar utveckling*: En grupp utsedd av branschorganisationen FAR och dess främsta uppgift är att utveckla och administrera standarden som reglerar granskningen av hållbarhetsrapporter i Sverige. Medlemmarna i gruppen agerar även jury och ansvarar för att dela ut priset *Bästa redovisning av hållbarhet* (FAR, u.åb).



*GRI Global Reporting Initiative*: En internationell, oberoende organisation som ämnar hjälpa företag, offentlig verksamhet och andra organisationer att förstå och kommunicera den inverkan som deras verksamhet har på olika hållbarhetsfrågor, exempelvis klimatpåverkan, mänskliga rättigheter och korruption (GRI, u.åa).

<IR> *Integrated Reporting*: Ett ramverk utgivet av IIRC, *The International Integrated Reporting Council*. Ramverket reglerar integrerad redovisning, vilken bygger på att finansiell och icke-finansiell information integreras och samverkar med varandra i en organisations rapportering (Integrated reporting <IR>, u.å).

*RevR 6 Bestyrkande av hållbarhetsredovisningen*: En rekommendation utgiven av FAR som är den svenska tillämpningen av ISAE 3000 och ger revisorn vägledning vid bestyrkandeuppdrag avseende ett företags hållbarhetsrapportering (FAR, 2016b).

*RevU 16 Revisorns granskning av bolagsstyrningsrapporten*: Ett uttalande från FAR som ger revisorer vägledning och information kring vad granskningen ska inkludera (FAR, 2016c).

*The Big Four*: De fyra största internationella redovisnings- och revisionsbyråerna: Deloitte, EY, KPMG och PwC (Fernandez-Feijoo et al., 2016).

*ÅRL Årsredovisningslagen*: Lagen är gällande i Sverige och är författad av den svenska riksdagen. I denna studie kommer förkortningen ÅRL genomgående att användas istället för Årsredovisningslagen (SFS 1995:1554).

## **1.7 Disposition**

Studien fortsätter med ett metodkapitel där studiens tillvägagångssätt presenteras och motiveras. Därefter följer kapitlet *Teoretisk referensram* där tidigare forskning redogörs för samt diskuteras. Därpå redovisas studiens resultat i kapitlet *Empiri* och diskuteras vidare i analyskapitlet där empirin ställs mot den teoretiska referensramen. Studien avslutas med ett kapitel där en slutsats presenteras och förslag till framtida forskning ges.

## 2. Metod

### 2.1 Forskningsmetod

Ett problem, eller ett fenomen, kan angripas och undersökas på olika sätt och enligt Patel och Davidson (2011) är de tre vanligaste undersökningsformerna av explorativ, deskriptiv eller hypotesbaserad karaktär. Denna studie ämnar undersöka hur nya krav på granskning av hållbarhetsrapporter påverkar The Big Four och därför har författarna valt att använda en deskriptiv undersökningsmetod. Om en studie är av deskriptiv karaktär existerar det redan en del information om det studerade problemområdet och genom att använda en enda teknik kan en viss aspekt eller visst område beskrivas på ett djupare plan och på så sätt erhålls mer detaljerade svar (Patel & Davidson, 2011). Den teknik som valdes för studiens genomförande var kvalitativa semistrukturerade intervjuer. Valet av denna undersökningsform baseras på att det sedan tidigare finns en del information och studier inom det studerade området, exempelvis vetenskapliga artiklar och tidningsartiklar vilka berör de nya kraven på hållbarhetsrapportering och hållbarhetsgranskning, men att det samtidigt finns utrymme för fler undersökningar vilka ämnar studera det specifika området mer detaljerat.

Patel och Davidson (2011) redogör vidare för att forskning även kan vara av antingen kvantitativ eller kvalitativ karaktär. Denna studie är av kvalitativ karaktär och baseras, som ovan nämnt, på semistrukturerade intervjuer. Detta innebär att studien baseras på kapitlet om empiri och genererar sedan teorier vilka ställs mot varandra och diskuteras i analysen innan en slutsats presenteras. En kvalitativ ansats valdes då författarna ämnade erhålla åsikter, uttalanden samt tankar från respondenterna för att få djupare kunskap och bredare förståelse på ett detaljerat plan inom det valda ämnet (Patel & Davidson, 2011). Respondenternas svar utgjorde sedan underlag vid framtagande av den teoretiska referensramen och efterföljande analys. Följaktligen valdes en kvalitativ karaktär då den ansågs vara passande för studiens ämne idag, detta då utvecklingen inom det studerade området hela tiden går framåt, och genom att ge ytterligare vidd åt tankar och åsikter ger den kvalitativa metoden en inblick hos valda specialister inom det växande hållbarhetsområdet.

I en studies analys ställs den teoretiska referensramen mot empirin och det finns tre begrepp vilka anger olika sätt att se på relationen mellan dessa: deduktion, induktion och abduktion (Patel & Davidson, 2011). Denna studie är av abduktiv karaktär då studien baseras på kvalitativa intervjuer som till viss del bygger på teori, vilken sedan kompletterades och färdigställdes efter intervjuernas genomförande. Patel och Davidson (2011) förklarar att abduktion är en blandning mellan induktion och deduktion och innebär att den första delen i en studie är av induktiv karaktär och att den andra delen är av deduktiv karaktär. Induktion innebär att empirin är utgångspunkten och att den teoretiska referensramen sammanställs baserat på resultatet i empirin. Detta innebär i stora drag att det är det insamlade materialet som bildar teorin, vilka sedan ställs mot varandra i analysen och leder till en slutsats. Deduktion innebär däremot att forskaren från en redan existerande teoretisk referensram härleder en problemställning som sedan empiriskt prövas och leder till en slutsats. Första delen i denna studie är av induktiv karaktär då intervjuerna genomfördes innan en teoretisk referensram var färdigställd, medan den senare delen är av deduktiv karaktär då slutsatser drogs efter sammanställning av den teoretiska referensramen. Författarnas val att använda abduktion baserades på en önskan att blanda observationer från intervjuerna med teorier, detta för att låta förståelsen för området gradvis stiga samt låta bearbetningen av materialet ske

successivt. Det finns dock ett antal risker med att arbeta abduktivt, bland annat att forskaren delvis är påverkad av tidigare forskning, vilket innebär att ingen undersökning inleds förutsättningslöst (Patel & Davidson, 2011). Författarna har i största mån försökt att vara vidsynta och inte ha några förutfattade tankar och idéer om vad resultatet kommer att påvisa, men är medvetna om att detta är svårt att helt eliminera.

## 2.2 Litteratursökning och urval av litteratur

Informationssökning tillsammans med intervjuer ligger till grund för denna studie. Informationen erhöles från litteratur- och artikelsökning och de använda sökmotorerna var: Google Scholar, Supersök och FAR Online. Dessa valdes efter en kurs i informationssökning tillhandahållen av Göteborgs Universitetsbibliotek med motiveringen att sökmotorerna ger tydlig och bra information på ett överskådligt sätt. För att erhålla relevant information användes följande sökord i motorerna: *sustainability, hållbarhet, audit, auditing, assurance, revisor, revision, The Big Four, institutional theory*. De aktuella orden valdes med utgångspunkt i vad som önskades undersökas och baserades på studiens frågeställningar. Även andra sökord prövades, men då ingen relevant information eller relevanta artiklar ansågs hittas kasserades dessa och fokus lades på ovanstående sökord. Efter en relevant träff i sökmotorerna länkades författarna vidare till andra databaser för inhämtning av information och nedladdning av vetenskapliga artiklar. De mest nyttjade var *Elsevier* och *Emerald Insight* som båda är vedertagna databaser från vilka ett flertal vetenskapliga artiklar från föregående kurser är inhämtade, därav antas en hög relevans och tillförlitlighet. Anledningen till att viss information, viss litteratur och vissa vetenskapliga artiklar har studerats men valts bort från studien bygger på att den inte har fyllt någon funktion i studien och inte ansetts vara relevanta att redogöra för.

Information har även inhämtats från branschorganisationen FARs tidning *Balans* samt från en framtidsstudie utförd av konsultföretaget Kairos Future på uppdrag av FAR, med motiveringen att båda berör studiens ämnesområde och att artiklarna var till nytta vid senare analys. Dessutom ansågs både branschorganisationens tidning samt framtidsstudien bidra med aktualitet och ämnesspecifika nyheter om det studerade området, aspekter vilka i vissa fall ansågs begränsade vid andra använda informationskällor. Ur tidningen *Balans* studerades ett antal artiklar samt ett specialnummer rörande hållbarhet och urvalet skedde genom en grundlig genomgång av de artiklar kopplade till hållbarhet. De artiklar som på något sätt berörde den nya hållbarhetslagen, hållbarhetsgranskning samt revisorns roll ansågs vara relevanta och är en del av den teoretiska referensramen och kommande analys.

## 2.3 Urval av bransch, företag och intervjurespondenter

### 2.3.1 Bransch

Valet av bransch baserades delvis på författarnas eget intresse att undersöka hur revisionsbranschen idag påverkas av de nya kraven och riktlinjerna avseende hållbarhet, men även då det anses informativt för användare av nämnda rapporter att ta del av hur revisorerna bedömer dem. Dessutom är branschen i högsta grad aktuell då den präglas av ny reglering samt förändringar att förhålla sig till. I förordet till framtidsstudien Kairos Future (2013) skriver Dan Brännström, generalsekreterare i FAR, att:

*“Utvecklingen går fort och några av de händelser och förändringar som framtidsstudien visar på är redan på väg att bli verklighet. Allt talar för att vi befinner oss i början av en större omställning för näringsliv och samhälle som får mycket stor inverkan på branschen.” (s. 5)*

Med utgångspunkt i ovanstående finns det ett behov av att studera, och med hjälp av teori och empiri, analysera revisionsbranschen - både i ett nutidsperspektiv och i ett framtidsperspektiv.

### **2.3.2 Företag**

Inom revisionsbranschen finns det många byråer, både stora och små, och i denna studie gjordes valet att intervjua respondenter från varje revisionsbyrå inkluderad i The Big Four. Detta urval gjordes baserat på att The Big Four är branschledande (Mock et al., 2013) och skulle därför kunna antas vara naturliga inspirationskällor för andra byråer, vilket gör dem relevanta att undersöka även ur ett större perspektiv. Dessutom fanns en önskan att göra en avgränsning till de fyra största revisionsbyråerna då dessa är relativt lika i storlek och omfattning, i jämförelse med andra byråer. Om fler byråer hade inkluderats i studien är det möjligt att resultatet hade kommit att se annorlunda ut, men för att kunna göra en relevant analys ansågs det vara lämpligt att enbart intervjua anställda från The Big Four. Av ovanstående anledningar har andra revisionsbyråer valts att uteslutas från studien.

### **2.3.3 Intervjurespondenter**

De fyra intervjuerna hölls med en anställd från respektive byrå inkluderad i The Big Four och urvalet baserades på en önskan att få en inblick i hur varje revisionsbyrå ser på det nya kravet samt metodik gällande hållbarhetsgranskning. Respondenterna har olika befattning och delvis olika arbetsuppgifter, men granskning och rådgivning vid upprättning av företags hållbarhetsrapporter är den gemensamma nämnaren. Det faktum att respondenterna har olika befattning kan ha påverkat studiens resultat och om studien hade genomförts en andra gång och då med respondenter med samma befattning är det möjligt att studien hade visat ett annat resultat. Författarna ansåg emellertid att studiens respondenter gav studien ett flertal intressanta perspektiv, samt en bredd av olika infallsvinklar. Vidare var det första steget i urvalet av respondenter att skicka ut ett standardiserat mail, dock med viss anpassning, till ledamöterna i FARs Specialistgrupp för hållbar utveckling. Av dessa hade Andreas Drugge, Deloitte, och Torbjörn Westman, KPMG, möjlighet att ställa upp på intervju. Respondenterna anställda på EY och PwC hade inte möjlighet att ställa upp på intervju, men hänvisade vidare till medarbetare verksamma på operativ nivå på Göteborgskontoren. Kontakt togs således med Amanda Elg hos PwC samt Malin Ekman Lorentzon hos EY, och därefter bokades en intervju med respektive respondent in. Inför intervjuerna skickades ett andra mail ut till respondenterna med ytterligare information om intervjuens upplägg samt ett par tekniska frågor kring hur mycket tid som fanns till förfogande och möjlighet till publicering av respondenternas namn etcetera. Båda mailen återfinns som bilagor längst bak i studien (Bilaga 1; Bilaga 2). En sammanställning av information gällande respondenterna och intervjuerna återfinns i Tabell 1.

Studiens resultat hade även kunnat se annorlunda ut om fler än en anställd intervjuades från varje byrå. Författarna hade detta i åtanke och kontaktade både Deloitte och KPMG för att se över möjligheten att intervjua ytterligare en anställd, vilken önskades arbeta med hållbarhet på en operativ nivå i Göteborg. De svar som erhöles var att det mesta av hållbarhetsarbetet sker i Stockholm, men att det fanns chans till att hålla ytterligare intervjuer om författarna så skulle önska. Det framkom dock vid ytterligare diskussion att de svar som i så fall skulle

erhållas i stor utsträckning skulle likna de redan erhållna, och därmed valde författarna att endast intervjua fyra respondenter.

Tabell 1. Sammanställning av information gällande respondenter och intervjuer

Namn	Byrå	Befattning	Stad	Intervjuns datum, typ och längd
Andreas Drugge	Deloitte	Manager på <i>risk advisory</i>	Stockholm	5 april 2017 Telefon 50 min 5 sek
Malin Ekman Lorentzon	EY	Finansiell revisor och <i>CCASS</i>	Göteborg	7 april 2017 Personlig 46 min 54 sek
Torbjörn Westman	KPMG	Ansvarig för <i>Assurance-tjänster</i>	Stockholm	7 april 2017 Telefon 24 min 5 sek
Amanda Elg	PwC	<i>Risk management-konsult</i>	Göteborg	6 april 2017 Personlig 1 h 1 min 47 sek

## 2.4 Kvalitativa semistrukturerade intervjuer

Enligt Bryman och Bell (2013) finns det många olika sätt att genomföra en intervju på och målet är vanligtvis att erhålla information från respondenten angående dennes generella uppfattningar, tankar etcetera, eller respondentens egna åsikter. Beroende på om studien är av kvantitativ eller kvalitativ karaktär kan antingen en strukturerad intervju alternativt en

ostrukturerad eller semistrukturerad intervju användas. I denna studie används kvalitativa intervjuer med semistrukturerade frågor. Detta val gjordes baserat på att studien ämnar undersöka ett redan förutbestämt område, vilket gör det önskvärt att ge respondenterna utrymme att fritt delge sina tankar och åsikter. Respondenterna hade stor frihet i att utforma sina egna svar och intervjuerna behövde inte ställa frågorna i någon specifik ordning utan hade möjlighet att ställa följdfrågor utanför intervjuguiden. En strukturerad intervju hade inte gett samma flexibilitet som önskades i denna studie, och därför valdes en semistrukturerad. Valet att inte använda en kvantitativ metod beror på att det inte hade varit passande för studien då den ämnar till att undersöka hur revisionsbyråerna och den utförda granskningen påverkas av de nya hållbarhetskraven genom representanternas egna åsikter och egna sätt att uttrycka sig.

När en intervjumall sammanställs är det av stor vikt att ha ett väldefinierat tema med en god bakgrundskunskap, använda ett begripligt språk samt att inte ställa frågor som är av ledande karaktär (Bryman & Bell, 2013). Då intervjuerna hölls i ett tidigt skede av processen innebar detta att intervjumallen behövde sammanställas tidigt och blev därför enbart baserad på den kunskap och information som författarna hade hunnit tillgodogöra sig fram tills dess att intervjuerna hölls. Förberedelserna inför intervjuerna bestod av efterforskningar om varje byrå och respondent, framtagningen av en semistrukturerad intervjumall samt praktisk förberedelse. Vid bearbetning av intervjumallen var utgångspunkterna hållbarhet, den nya hållbarhetslagen och hur dessa nya krav påverkar och kommer att påverka The Big Four och deras granskning. Dessa punkter valdes delvis baserat på författarnas intresse av hållbarhet samt fascination av revisionsbranschen, men även det faktum att hållbarhet idag är ett aktuellt område som påverkar många delar av samhället. Sökningar på det valda området gjordes före intervjun för att få en bild av ämnets natur samt de aktuella diskussioner som förs. I och med uppdateringen av lagen påverkas många företag, och då många av dessa anlitar en revisor ansåg författarna att det var av intresse att undersöka hur yrkesrollen samt The Big Four påverkas. Utgångspunkterna mynnade ut i fjorton frågor, vilka emellertid ställdes med viss anpassning beroende på respondentens befattning, den tid som författarna hade till förfogande samt den riktning som intervjun tog. Ytterligare bearbetning och sammanställning innan intervjutillfällena hade varit önskvärd och detta hade kunnat ge ett annat resultat, dock uppfattas det av författarna i viss mån positivt att respondenternas svar inte kolliderade med en på förhand fastslagen föreställning. Frågorna delades in i följande tre underkategorier för att möjliggöra uppfyllelse av studiens syfte samt skapa en röd tråd genom hela intervjun: respondentens individuella bakgrund, byråns hållbarhetsgranskning samt tankar och förhoppningar om framtiden. På slutet ställdes en uppsamlingsfråga (Bryman & Bell, 2013) för att låta respondenterna addera tankar och åsikter utanför intervjumallens ramar. Intervjumallen återfinns som en bilaga längst bak i studien (Bilaga 3).

Då två av fyra respondenter, Malin Ekman Lorentzon från EY och Amanda Elg från PwC, är verksamma på byråernas kontor i Göteborg, fanns möjligheten att hålla personliga intervjuer på respondenternas respektive kontor. Respondenterna från Deloitte och KPMG är däremot verksamma i Stockholm och därmed hölls telefonintervjuer från Handelshögskolan i Göteborg. En önskan hade varit att genomföra personliga intervjuer med alla respondenter då flera vitala delar faller bort vid en telefonintervju, exempelvis kroppsspråk och mimik (Bryman & Bell, 2013). Detta kan ha inneburit en begränsning för studien, men alla intervjuer spelades in och trots ett visst bortfall av personlig kontakt anser författarna att resultatet av intervjuerna blev tillfredsställande.

Alla fyra intervjuer spelades in via både iPhone och dator, detta för att säkerställa att intervjun blev inspelad och att kvaliteten var tillräcklig för senare transkribering. Ingen av intervjuerna antecknades, utan det var endast inspelning som användes. Efter intervjuerna transkriberades dessa för att erhålla ett så tillförlitligt och korrekt underlag som möjligt, främst för upparbetning av empiri men även för analys och slutsats. Transkribering är en energi- och tidskrävande process men viktig för studien i fråga (Bryman & Bell, 2013), detta då transkriberingsunderlaget användes flitigt vid bearbetning av studiens resultat. Materialet från intervjuerna redogörs för i kapitlet *Empiri* samt sammanfattas med väsentliga utdrag i en tabell (Tabell 2). I empirin återges respondenternas åsikter och svar och det är inte nödvändigtvis så att respondenterna som utelämnas i ett påstående inte håller med, utan informationen har i dessa fall inte nämnts. Om det redogörs för att två respondenter anser samma sak, behöver detta därmed inte innebära att de andra två motsätter sig påståendet.

## 2.5 Analyismetod

I kapitlet *Analys* förs en diskussion vilken ämnar besvara studiens tre frågeställningar genom att ställa studiens empiri mot den teoretiska referensramen. Enligt Bryman och Nilsson (2011) finns det flera olika analysmetoder att använda sig av, däribland tematisk analys, grundad teori, diskursanalys etcetera. I denna studie används en tematisk analys med motivering att studiens empiri är baserad på kvalitativa semistrukturerade intervjuer och då ett av studiens mål är att identifiera, analysera samt rapportera mönster och teman i det empiriska materialet. Författarna har tillsammans noggrant läst igenom och diskuterat studiens empiri och därefter delat in den erhållna informationen i olika underrubriker vilka bildar olika teman. Dessa attribut kännetecknar en tematisk analys. Valet att använda denna analysmetod gjordes utifrån en önskan att finna mönster och plocka upp teman i intervjuerna för att få en klarare bild av vad som framkom. Ett första steg var att, utifrån transkriberingen, sammanfatta vad varje respondent ansåg om de frågor som ställdes under intervjun. För att kunna se mönster och teman i respondenternas svar ställdes därefter de enskilda respondenternas svar mot varandra och en sammanställning per vald fråga gjordes. På så sätt blev det mer tydligt vilka respondenter som var av liknande åsikt och vilka åsikter som skiljde sig åt. Därefter ställdes den teoretiska referensramen mot empirin utifrån de mönster och teman som uppkommit. Likheter och skillnader mellan tidigare forskning, aktuella uttalanden samt respondenternas svar presenteras således i en analys. Efter analysen sammanstrålade studiens resultat i en slutsats där svar på studiens frågeställningar samt förslag till intressant framtida forskning presenteras.

I analysen användes inte all information erhållen från intervjuerna. Vissa frågor som ställdes och svar som erhöles ansåg författarna inte vara väsentliga att redogöra för av skälet att de inte ansågs uppfylla studiens syfte. Detta beslut togs efter en grundlig diskussion där författarna enades om att den uteslutna informationen var intressant, men inte relevant för studien i fråga. Om denna information hade inkluderats i studien fanns en risk att studien skulle upplevas som aningen spretig och osammanhängande, och med den motiveringen valdes viss information att exkluderas. Det anses dock inte vara till studiens nackdel att viss information från intervjuerna exkluderades, utan snarare positivt då en bredare bild av ämnet kunde erhållas för att senare smaldas av.

## 2.6 Studiens tillförlitlighet

Enligt Patel och Davidson (2011) kännetecknas kvalitativa intervjubaserade studier av en stor variation, vilket innebär att varje studie är unik och att det därmed är svårt att finna enkla regler och riktlinjer för att uppnå en god kvalitet. I denna studie ämnas tillförlitlighet i den grad det är möjligt uppnås genom att tydliggöra tillvägagångssättet för att läsaren ska förstå vad som studerats, med vilka utgångspunkter det har studerats samt hur resultaten har analyserats. Patel och Davidson (2011) menar vidare att om en studie genomförs med detta i åtanke kan man uppnå validitet i den kvalitativa studien.

Den litteratur som är använd i studien är varierande vad gäller främst publiceringsår och nationalitet. En del av de använda vetenskapliga artiklarna är publicerade under 2010-talet, men vissa är skrivna dessförinnan och därmed uppstår en fråga kring artikelns inaktualitet. Detta faktum har författarna haft i bakhuvudet under processen och de artiklar som refereras till anses fortfarande vara av relevans och tillförlitlighet. Artiklarna beskriver och redogör för fenomen som kan appliceras på dagens situation, och aktuell information hämtas främst från tidningen *Balans*. Det faktum att författarna av artiklarna är av olika nationalitet och beskriver studier gjorda i olika länder leder också till en viss osäkerhet och frågor kring studiens applicerbarhet. Även här har författarna i största mån varit källkritiska och diskuterat kring studiens bakgrund, och slutligen kommit fram till att artikeln i fråga är möjlig att referera till i denna studie då de beskrivna aspekterna anses överskrida nationsgränser.

Som redan nämnt bygger denna studie på fyra kvalitativa semistrukturerade intervjuer vilka även transkriberades efter genomförande, detta för att underlätta den kommande analysen. Transkriberingen riskerar dock att ge en, mer eller mindre, medveten påverkan på studiens analys och även slutsats, detta då talspråk och skriftspråk inte är de samma. Detta faktum kan innebära att vissa delar av empirin på så sätt blir präglade av författarnas omformuleringar, snarare än respondentens egna. Detta har dock författarna i största mån försökt att motverka genom exakt transkribering. Patel och Davidson (2011, s. 105) menar vidare att *“en god kvalitativ analys kännetecknas av att ha en god inre logik där olika delar kan relateras till en meningsfull helhet”*. Detta innebär att de förklaringar författarna ger i studien måste vara underbyggda av relevant och väsentlig information, så att läsaren av studien kan bilda sig en egen uppfattning baserad på trovärdighet, så kallad *kommunikativ kvalitet*. Studiens analys baseras på intervjuer och det är därför av yttersta vikt att återge respondenternas svar i den kontext som de angavs i och inte rycka loss dem ur sitt sammanhang. Författarna har således försökt att uppnå detta genom att ställa respondenternas svar mot varandra och finna likheter alternativt skillnader mellan dem, samt i den mån det är passande, återge citat och ordagranna uttalanden.



### **3. Teoretisk referensram**

#### **3.1 Institutionell teori**

En av utgångspunkterna för denna studie är uppdateringen av lagen om hållbarhetsredovisning (SFS 2016:947), och då lagar och regleringar är delar av det institutionella samhället är det därmed av intresse att ha institutionell teori som grund för vidare analys. Det är dessutom av vikt för studiens syfte att underbygga resultatet med institutionell teori då denna, förutom att förklara nuvarande situation, kan spegla potentiella mönster i framtida utveckling inom området.

##### **3.1.1 Allmänt om institutionell teori**

Som utgångspunkt beaktas här att det inte finns en enskild bild om vad institutionell teori är, utan flera varianter och nyanser. En stor skillnad ligger i användningen av mer eller mindre tydliga definitioner och koncept, men likheterna är i det stora hela övervägande (Scott, 1987). Enligt en förenkling av Scott (1987), menade en inflytelserik teoretiker inom området, Philip Selznick, på 1950-talet att institutionalisering skapar värde åt en struktur eller process som före institutionaliseringen endast hade begränsad nytta, vilket medför att institutionalisering främjar stabilitet.

DiMaggio och Powell (1983) menar att när en bransch är väletablerad går organisationerna inom detta område emot allt högre grad av homogenitet uttryckt som isomorfism. Denna förändring identifieras med hjälp av tre olika mekanismer: tvingande (coercive), imiterande (mimetic) och normativ (normative) isomorfism. Tvingande isomorfism kommer från påtryckningar från andra organisationer; det kan vara både formella påtryckningar i form av nya lagar och regleringar, men också mindre formella påtryckningar från organisationer som upplevs tvingande och auktoritära. Ett exempel som ges är att krav på organisationer att upprätta finansiella rapporter leder till att organisationerna formas på liknande sätt. Imiterande processer uppstår i sammanhang där det råder osäkerhet inom organisationer och dess omgivning. Osäkerheten leder ofta till att organisationer härmar andra organisationer och lånar av varandra på olika sätt, mer eller mindre omedvetet. Nya organisationer bygger på hur tidigare organisationer fungerar, anställda byter mellan organisationer och flyttar därmed liknande kunskap mellan dem och organisationer har endast ett visst antal konsultfirmor att hyra in tjänster av. Dessutom tenderar organisationer att härma mer framgångsrika och vad som verkar vara bättre organisationer än de själva. Allt detta leder till imiterande processer. Den sista formen av isomorfism - normativ isomorfism - härstammar främst från professionalisering. DiMaggio och Powell (1983) identifierar professionalisering som kollektiv ansträngning för medlemmar i en yrkeskår att definiera villkor och processer för sitt arbete. Denna process är inte alltid enkel då de professionella måste kompromissa med andra, exempelvis icke-professionella kunder och chefer. Vidare utpekas två huvudsakliga orsaker till normativ isomorfism genom professionalisering: formell utbildning, som leder till oskiljaktiga bakgrunder hos individer i yrkeskåren, samt professionellt nätverkande. Alla former av isomorfism kan vara positiv för organisationer i den bemärkelse att det blir lättare att kommunicera med andra organisationer, att upplevas som legitim samt attrahera karriärsinriktad personal. Dock bör även vissa negativa aspekter framhävas, exempelvis det faktum att organisationer får mindre diversifierad konkurrenskraft (DiMaggio & Powell, 1983).

### 3.1.2 Institutionell teori och revision

Baker, Bédard och Prat dit Hauret (2014) fortsätter på DiMaggio och Powells spår, och trycker på att organisationer enligt institutionell teori är socialt konstruerade och därmed utsatta för påtryckningar och influenser utifrån. Vidare menar de att förändringar i reglerade strukturer och organisationer kan ske av legitimitetssökande skäl. I en internationell undersökning de gör framkommer att införandet av en lag inom revision i USA har lett till ökad granskningskvalitet samt är ett exempel på tvingande isomorfism då kravet kom utifrån revisionsprofessionen. I Kanada har istället normativ isomorfism skett till större del under samma undersökta period. Där har professionalisering snarare än lagkrav bidragit till isomorfism genom självreglering.

Perego och Kolk (2012) menar att uppkomsten av internationella standarder inom ramarna av hållbar utveckling har skett det senaste decenniet och att det därmed råder förvirring och tveksamheter för precis vad fenomenet innebär. Vidare redogör artikeln för att många organisationer söker frivillig, extern granskning av sin hållbarhetsrapportering för att stärka trovärdigheten samt transparensen gentemot intressenter. Dessutom verkar också fördelarna med externt bestyrkande av hållbarhetsrapporteringen inkludera förbättrade interna processer och kommunikationssystem gällande hållbarhet. Avsaknaden av gemensamma, vedertagna, standarder gällande hållbarhetsrapportering skapar en problematik då bedömningen blir individuell och inkonsekvent. Enligt Perego och Kolk (2012) har hållbarhetsrapportering för avsikt är att skapa extern legitimitet, men är i praktiken en process relativt avskild från organisationers egentliga arbete. Detta jämförs med begreppet *decoupling* inom institutionell teori, vilket definieras som avvikelser mellan en formell struktur och faktiskt praktik inom en organisation (Tilcsik, 2010).

## 3.2 Granskning: reglering och praxis

### 3.2.1 Ramverk och lagar

Cirka 1600 företag (Hållbarhetslagen, 2017) måste från och med räkenskapsår som påbörjas efter den 31 december 2016 hållbarhetsrapportera enligt ett tillägg i ÅRL (FAR, 2016a). Den svenska laguppdateringen om hållbarhetsrapportering härstammar, som tidigare nämnt, från ett ändringsdirektiv till EU:s redovisningsdirektiv och manifesteras i svensk lag i ÅRL kapitel 6, paragraf 12. Där ges en redogörelse för de hållbarhetsupplysningar som företag ska ange i sin hållbarhetsrapport och syftet är att dessa ska underrätta läsaren om företagets utveckling under verksamhetsåret samt ge upplysningar om miljö, sociala förhållanden, personal, respekt för mänskliga rättigheter och motverkande av korruption. Om det rapporterande företaget har valt att bortse från en av punkterna ska skälen till detta tydligt anges i rapporten (SFS 2016:947). De företag som inkluderas av lagen är större i den bemärkelsen att de överskrider minst två av tre gränsvärden: medelantalet anställda ska ha uppgått till mer än 250 stycken, företagets balansomsättning ska ha uppgått till mer än 175 miljoner kronor samt företagets nettoomsättning ska ha uppgått till mer än 350 miljoner kronor. Det är styrelsen som ansvarar för upprättandet av hållbarhetsrapporten, oavsett format, och den valda revisorn ska lämna ett yttrande om hållbarhetsrapporten är upprättad i enlighet med ÅRL. Revisorn är dock inte skyldig att granska rapportens innehåll, och hållbarhetsrapporten är därmed tillsammans med bolagsstyrningsrapporten undantagen för kravet på revision (FAR, 2016a).

FARs Samlingsvolym är det svenska standardverket för bokföring och redovisning, och innehåller K1-, K2- och K3-regelverken tillsammans med FARs rekommendationer och

uttalanden, tillämpliga lagar samt BAS-kontoplanen (FAR, 2017). I uttalandet RevU 16 *Revisorns granskning av bolagsstyrningsrapporten* ges revisorer vägledning och information kring vad granskningen ska inkludera. Revisorn ska uttala sig om en bolagsstyrningsrapport är upprättad och huruvida upplysningspunkterna är förenliga och överensstämmande med årsredovisningen. Om det skulle existera väsentliga fel ska revisorn enligt uttalandet yttra sig om dessa. RevU 16 är i en pågående utarbetning för att även anpassas till lagkravet för hållbarhetsrapportering, vilken kommer att likna den granskning som revisorn gör av bolagsstyrningsrapporten (FAR, 2016c). ISAE 3000 är en internationell standard som tar upp andra bestyrkandeuppdrag än revisioner och översiktliga granskningar av historisk finansiell information (IFAC, 2017). En av rekommendationerna, RevR 6 *Bestyrkande av hållbarhetsredovisningen*, är den svenska tillämpningen av ISAE 3000 och syftar till att ge revisorn vägledning vid utförandet av bestyrkandeuppdrag vilka avser ett företags hållbarhetsrapportering. RevR 6 gäller både för bestyrkandeuppdrag som både lämnas med rimlig säkerhet (revision), med begränsad säkerhet (översiktlig granskning) eller en kombination av dessa (FAR, 2016b).

### 3.2.2 Granskning

Enligt Clarke och O'Neill (2005) är företagens upprättning av finansiell redovisning sedan länge starkt reglerad av ramverk och lagar. Händelser av icke-finansiell karaktär, exempelvis hållbarhet, har varit frivilliga att redovisa alternativt helt uteslutits från företagets upprättade årsredovisning, trots att de kan vara av stor betydelse för företagets intressenter. I en del fall utesluts den på grund av att det är svårt att redogöra för den icke-finansiella informationens validitet, reliabilitet och väsentlighet. Avsaknaden av informationen kan dock leda till att företagets rapportering riskerar att bli bristfällig då den inte redogör för exempelvis miljö- och hållbarhetsaspekter. Clarke och O'Neill (2005) menar vidare att det med tanke på de restriktioner som finns för finansiell redovisning gör det svårt att upprätta ett lika strukturerat system för redovisning av icke-finansiell information.

Simnett, Vanstraelen och Chua (2009) menar att hållbarhetsagendan har utvecklats kraftig från att på 1970-talet ha talat om *social accounting*, till att implementera *triple bottom line* på 1990-talet samt etableringen och utvecklingen av ramverket *GRI* på 2000-talet. Under denna tillväxt har delar av samhället kommit underfund med att den traditionella finansiella redovisningen inte fullständigt representerar de multipla dimensionerna som ett företag verkar i idag och att det har funnits en avsaknad av rapportering av andra icke-finansiella aspekter. Utvecklingen har lett till att företag idag har börjat upprätta hållbarhetsrapporter, i syfte att visa företagets icke-finansiella prestationer och värde för dess intressenter. Enligt Simnett et al. (2009) är det ett praktiskt tillvägagångssätt vid hållbarhetsrapportering att använda de sex icke-finansiella kategorier som *GRI* har sammanställt: *ekonomisk påverkan, miljöpåverkan, social påverkan, anställningsförhållanden och arbetsvillkor, mänskliga rättigheter* samt *produktansvar*. Det finns idag sju stycken då *organisationens roll i samhället* har adderats (*GRI*, u.åb). I studien har Simnett et al. (2009) vidare uppmärksammat att andelen företag som hållbarhetsrapporterar har ökat kraftigt de senaste åren och fortsätter att öka, och att flera av dessa väljer att få sin rapport granskad av en oberoende tredje part. Artikeln syftar därmed även till att öka förståelsen till varför vissa företag väljer att få den granskad och andra väljer det motsatta. Att få den granskad är ett kostsamt beslut, men de företag som väljer granskning anser i stor utsträckning att de positiva aspekterna överväger de negativa (Simnett et al., 2009).

Ett alternativt sätt att rapportera är enligt *Integrated Reporting <IR>*, det vill säga genom en

integrerad rapportering där finansiell information sammanflätas med icke-finansiell information. I Eccles och Krzus (2014) bok beskrivs metoden och de utmaningar som medföljer detta ramverk, vilka åtminstone delvis anses applicerbara även på andra områden inom hållbarhetsrapportering. Enligt dem är den första utmaningen att utveckla globala standarder för att mäta och rapportera icke-finansiell information, ekvivalent till exempelvis IFRS. Den andra är att det är svårt att utveckla formella metoder för att erbjuda korrekt bestyrkande av den icke-finansiella informationen. Nästa utmaning som beskrivs är att få till integrerade metoder för både finansiell och icke-finansiell information som ger en rättvisande bild av en organisations hållbarhet, vilket i <IR>-sammanhang innebär att möta behovet av intressenter för att kunna fortsätta att skapa värde för aktieägare. Vidare anser Eccles och Krzus (2014) att när ansvaret för ett bestyrkande går förbi de finansiella rapporterna krävs ett bredare register av professionella kompetenser, och menar att ingen av de stora revisionsbyråerna ens är nära att besitta dessa, men att några av dem arbetar med att utveckla dem.

Begreppet hållbarhetsredovisning är brett och kan, som redan nämnts, ges många olika definitioner. Clarke och O'Neill (2005) nämner några av dessa och förklarar att en del företag ser hållbarhetsredovisningen som en process att rapportera kvalitativ och kvantitativ information kring sin miljömässiga påverkan till sina intressenter. Globalt sett har det tidigare funnits ett fåtal lagkrav och regleringar gällande hållbarhetsrapportering och därför har mycket av den tidigare forskningen utgått från det faktum att företagen själva väljer om de vill ha rapporten granskad eller inte. Enligt studier från både O'Dwyer (2011) och Fernandez-Feijoo et al. (2016) bestyrks en stor del av de granskade rapporterna av någon från The Big Four och detta kan delvis bero på att byrån i fråga sedan tidigare redan granskar företagets finansiella information. Detta kan således antas innebära att The Big Four blir en viktig aktör på marknaden. Lagstadgad bestyrkning av hållbarhetsrapporter är ett relativt nytt fenomen; och som redan nämnt har statliga bolag i Sverige hållbarhetsredovisat sedan år 2008 och från räkenskapsår som inleds efter 31 december 2016 inkluderas cirka 1600 företag att göra samma sak (Hållbarhetslagen, 2017). Av dessa kommer följaktligen troligtvis många bestyrkas av The Big Four.

### **3.3 Revisorn och The Big Four**

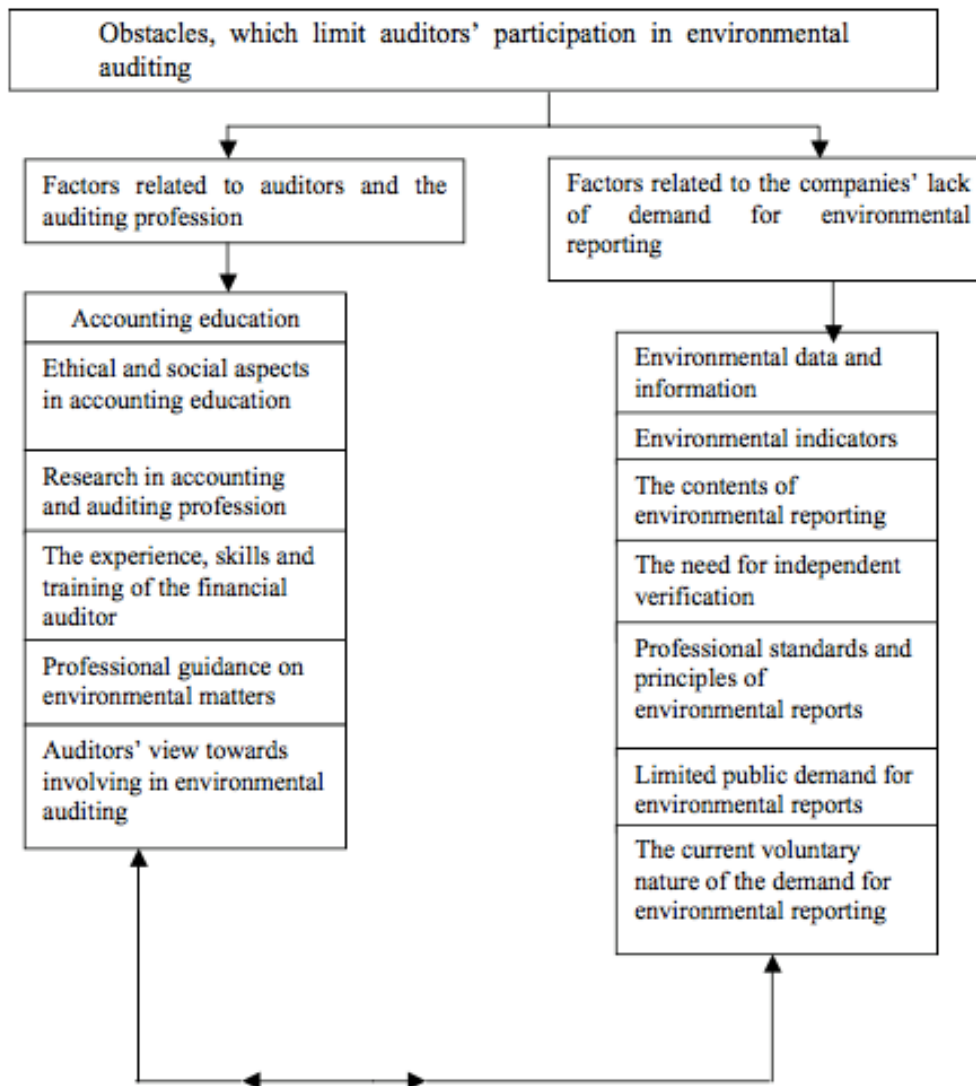
I sin artikel från år 2000 förklarar Wallage (2000) att det endast fanns riktlinjer upprättade för företags finansiella rapportering och inga upprättade för den icke-finansiella verksamheten. Under denna period påbörjades dock ett paradigmskifte, och att från endast ha fokuserat på finansiell information började även icke-finansiella termer inkluderas i rapporteringen. I samband med detta började företag efterfråga granskning, och nu inte bara av den finansiella rapporten, utan även av hållbarhetsrapporten. Detta kom att påverka även revisionsbyråerna i stor utsträckning. Dock ansåg kritiker att revisorerna borde hålla sig till att granska finansiell information, men Wallage (2000) hävdade att detta skulle riskera att byråerna tappar i betydelse och i värsta fall inte skulle överleva paradigmskiftet. I sin artikel prognostiserade han en fortsatt ökning av hållbarhetsrelaterade aspekter och att det i framtiden kommer att ha en fortsatt vital betydelse, vilken kommer att innebära nya kunder, nya tjänster och nya teknologier för revisorerna. För att byråerna ska ha möjlighet att behålla sin plats på marknaden är det av stor vikt att resurser allokeras till att ta fram efterfrågade tjänster och att utbilda revisorerna och att säkerställa att de i framtiden kommer att ha den kunskap som krävs för att granska företagens, inte bara finansiella rapporter, utan även hållbarhetsrapporter (Wallage, 2000).

Gray (2000) redogör för liknande faktum och ämnar klargöra terminologin inom fältet för granskning av hållbarhet och även påvisa den svaghet som området uppvisar samt förklara vikten av att utbildning ges till revisorer i syfte att de i framtiden ska kunna granska hållbarhetsrapporter. I samband med hållbarhetsområdets tillväxt har flera frågetecken uppstått kring terminologin och vad en granskning av en hållbarhetsrapport egentligen ska innehålla. Vid millennieskiftet var det sällsynt att revisorer kommenterade hållbarhetsrapporten, om nu en sådan mot förmodan skulle existera. Gray (2000) anser vidare att revisorer har många goda och välutvecklade kvaliteter, men att de har otillräcklig utbildning för att kunna genomföra en sådan typ av granskning. Vid denna tidpunkt fanns inte några tillämpliga standarder för hållbarhetsgranskning och det var inte möjligt att tillämpa standarderna som används vid finansiell granskning, vilket innebar både svårigheter och utmaningar för revisorernas utbildning. Enligt Gray (2000) är det emellertid revisionsbyråerna som är ansvariga för att granska rapporter, och då även hållbarhetsrapporter, vilket bidrar till stora möjligheter för revisionsbranschen. Problemet låg dock, som ovan nämnt, i det faktum att inte fanns några regler eller riktlinjer, och i artikeln redogörs vidare för att så länge revisorer inte får den utbildning och träning som de behöver så kommer det inte att vara möjligt att lita på den information som företagen redovisar i sina hållbarhetsrapporter. Även O'Dwyer (2011) trycker på svårigheterna med att direkt överföra metodiken från granskning av finansiell information till hållbarhetsinformation, och att problematiken uppstår då revisorer inte har rätt kunskap gällande de nya områden de ska granska. Han menar att översättningen av traditionellt utförd granskning till granskning av hållbarhetsrapporter inte sällan leder till en hög grad av subjektivitet då mycket baseras på "magkänsla" snarare än faktisk, standardiserad, metodik.

Idag tillhandahåller revisionsbyråerna granskning av hållbarhetsrapporter, men denna måste fortsätta att utvecklas för att kunna bemöta företagens fortsatta ökade efterfrågan av både granskning och rådgivning (Johansson, 2017). Revisionsbranschen kan anses vara en kunskapsintensiv bransch, vilket innebär att The Big Fours främsta tillgång i så fall är sin personal och det är därmed av stor vikt att se till att de anställda har rätt utbildning och rätt kunskap för att kunna bibehålla byråns rykte samt kunna erbjuda tjänster av hög kvalitet. Detta är ett faktum som Taylor et al. (2001) redogör för och författarna konkluderar att för att kunna utföra en hållbarhetsgranskning av hög kvalitet och kredibilitet, krävs en välutbildad revisor som uppfyller både krav på utbildningsnivå och erfarenhet.

Dixon, Mousa och Woodhead (2004) studerar hur revisorernas kunskap och erfarenhet från finansiell granskning kan implementeras i granskning av hållbarhetsrapporter. Vid artikelns tidpunkt var affärsvärlden utsatt av starka påtryckningar från den gröna konsumenten, vilken krävde att företagen inte bara redovisar sin finansiella ställning utan även redogör för sin miljöpåverkan. Fokus på hållbarhet är konstant tilltagande, och detta är inget som revisorer idag kan förneka, utan bör istället inkludera i sitt dagliga arbete. Dixon et al. (2004) förklarar att revisorer vid tidpunkten var involverade i att granska vissa företags hållbarhetsrapporter, men att det ideligen uppkom nya okända frågeställningar utan ett givet svar, vilket försvårade hållbarhetsgranskningen i förhållande till den finansiella. Artikeln behandlar frågan om revisorsyrket kommer att kunna omfamna dessa nya frågor och ansvar, och författarna hävdar att med hjälp av den redan existerande yrkeskunskapen från finansiell granskning samt en accepterande och nyfiken attityd, kommer detta att vara möjligt. Den finansiella revisorn har en lång och gedigen tradition av finansiell granskning, vilken i sin tur delvis kan appliceras på hållbarhetsgranskning, men den måste kompletteras med träning och utbildning. Dixon et al. (2004) anser att utbildning är nyckeln till det som på sikt förändrar ett redan etablerat mönster

av socialt beteende, och därför borde utbildning ges till blivande revisorer redan på universitetsnivå. Finansiell redovisningsteori är ett ämne som redan studeras, men som borde kompletteras med alternativa former av teori, som exempelvis hållbarhet, etik och sociala aspekter. Detta synliggörs i nedanstående figur (se Figur 1), vilken beskriver de hinder som försvårar revisorns arbete gällande granskning av hållbarhetsrapporter. Det är vissa faktorer som är kopplade till revisorn och revisorsyrket, samt faktorer som är kopplade till företagens bristfälliga efterfrågan på hållbarhet och att upprätta hållbarhetsrapporter (Dixon et al., 2004). Denna studie fokuserar främst på det förstnämnda, det vill säga de aspekter som hindrar revisorn.



Figur 1. Hinder som försvårar revisorns deltagande i hållbarhetsgranskning (Dixon et al., 2004).

Ett tydligt hinder är just revisorns bristande, eller obefintliga, utbildning inom hållbarhetsgranskning vilket även inkluderar etiska och sociala aspekter. Andra hinder som påverkar är revisorns brist på erfarenhet gällande granskning av hållbarhetsrapporter, avsaknaden av sakkunskap kopplat till tydliga och vägledande standarder samt revisorns syn på involveringen av hållbarhetsgranskning. Den kunskap som en finansiell revisor besitter

innebär en kunnighet inom redovisnings- och revisionsområdet, men vid upprättning av ett revisorsteam bör idag både finansiella revisorer samt specialister med specifik kompetens delta. Detta på grund av att hållbarhetsrapporterna i första hand bör granskas av en revisor med expertkunskap inom hållbarhet, med anledning att denne är väl bekant med de system och interna kontroller som används för att genomföra granskningen på ett korrekt sätt (Dixon et al., 2004).

Mock, Rao och Srivastava (2013) har studerat hur utvecklingen av hållbarhetsrapportering och granskning av denna har sett ut under det senaste decenniet, det vill säga från och med då Wallage (2000) med flera skrev sina ovanstående artiklar. I studien görs även en jämförelse av antalet upprättade rapporter mellan två olika span: år 2002-2004 och år 2006-2007. Mock et al. (2013) förklarar att det var i samband med etableringen av GRI år 2002 som antalet upprättade hållbarhetsrapporter ökade markant, vilket ledde till en ökad efterfrågan av revision. För revisionsbyråerna innebar detta en växande marknad och ett behov att erbjuda nya tjänster kopplade till hållbarhetsrapportering, både gällande granskning och även stöttning och rådgivning vid upprättning av den. Detta ledde till ökade möjligheter för revisionsbyråerna, och enligt Mock et al. (2013) främst The Big Four eftersom det är dessa byråer som är de mest välkända världen över samt anses utföra granskning av hög kvalitet med god kunskap och lång erfarenhet i ryggen. Revisionsbyråernas kunder önskar självklart ett positivt bestyrkande efter granskning, men författarna förklarar att många företag anser att en granskning från någon av The Big Four väger tyngre än vad själva utlåtandet säger (Mock et al., 2013).

Enligt Fernandez-Feijoo et al. (2016) är The Big Four de största internationella byråerna vilka erbjuder tjänster inom bland annat granskning och rådgivning. De framhäver i sin studie att The Big Four vid tidpunkten hade en marknadsandel på cirka 65 % i de studerade länderna och även Simnett et al. (2009) redogör i sin studie för att vissa revisionsbyråer, vilka benämns *Big N audit firms*, har större skalfördelar och även större kapacitet att investera i nya teknologier än andra byråer. Paradigmskiftet innebar nya stora utmaningar för The Big Four och flera organisationer prognostiserade en god möjlighet för byråerna att utöka sina tjänstesortiment, trots ett stort antal konkurrenter på marknaden. Enligt Fernandez-Feijoo et al. (2016) tog byråerna vara på chansen och började erbjuda hållbarhetsgranskning och under de senaste åren kan en väldig ökning av nya tjänster urskiljas. Studien påvisar att procentandelen av de företag som anlitar någon av The Big Four ökar, men att det är delvis oklart vilken bransch som väljer vilken byrå. En potentiell teori är att företag väljer byrå baserat på vilken byrå som redan granskar företagets finansiella information, och om företaget i fråga är nöjd med det utförda arbetet är sannolikheten stor att företaget anlitar samma byrå för granskning av hållbarhetsrapporten (Fernandez-Feijoo et al., 2016).

### **3.4 FAR och tidningen Balans**

FAR är en förkortning av *Föreningen Auktoriserade Revisorer* och är en svensk branschorganisation för lönekonsulter, redovisningskonsulter, revisorer och skatterådgivare (FAR, u.åa). Organisationens främsta uppgifter är att utveckla och förvalta revisions- och rådgivningsbranschen, och detta sker genom att proaktivt arbeta med att utveckla den goda yrkesseden samt annan relevant normgivning (FAR, u.åd). FAR påverkar utformningen av svensk lagstiftning och annan reglering genom opinionsbildning och remissverksamhet, vilket ger både samhället och näringslivet korrekta spelregler och tillförlitlig information. Organisationens arbete sker både nationellt och internationellt och organisationen ger ut

regelverk, rekommendationer, uttalanden, utbildningar och tidningen *Balans* (FAR, u.åa).

*Balans* behandlar den fria och obundna debatten kring redovisning, revision och affärsjuridik genom reportage, nyheter och kommentarer (FAR, u.åc). FAR ger även ut specialtidningar som behandlar specifika ämnen och i juni 2016 lanserades tidningen *Balans Special nr 2* vilken behandlar hållbarhetsfrågor. Specialnumret innehåller artiklar om redovisning, rapportering och bestyrkande av hållbarhetsinformation, nya hållbarhetslagen samt intervjuer med personer inom området. I denna studie har ett antal artiklar och reportage från tidningen *Balans* samt specialnumret studerats och analyserats. Johansson (2017) önskar i sin artikel att enhetliga krav införs, samt:

*“... tillsyn för all revision och aktualisera behovet av regelförändringar för att möta den framtida revisionens utmaningar.”* (s. 30)

Med detta menar Johansson (2017) att revisionen är en oberoende granskning vilken ska ge samhället i stort tillgång till kvalitetssäkrad information, vilket utgör underlag vid beslutsfattande. Granskningen har därmed en nyckelroll i dagens ekonomi men det finns en diskussion om revisionens framtida innehåll och inriktning då den håller på att förändras, delvis på grund av regelförändringar men även på grund av ökat hållbarhetsfokus. Inom detta område finns ett stort behov av standarder och regler för att tydliggöra kraven på revisorerna när det gäller hållbarhetsgranskningens genomförande, innehåll och rapportering. Behovet grundas på det faktum att revisionens förtroendeskapande funktion endast uppnås om den signerade revisorn har rätt yrkesetik, kompetens och metodik. Johansson (2017) sammanfattar att som ett första steg i utvecklingen bör revisionens framtid och utmaningar diskuteras och analyseras för att sedan som ett andra steg klargöra revisorns roll och dennes uppgifter, detta genom exempelvis en gemensam grundplatta (Johansson, 2017).

Sinclair (2016) anser att:

*“Sveriges revisorer kan axla en historiskt avgörande granskningsroll av svenska börsbolags hållbarhetsrapportering och bidra till att svenskt näringsliv blir världens mest hållbara och trovärdiga näringsliv.”* (s. 40)

Han menar vidare att den nya hållbarhetslagen skulle kunna bli startskottet för en på riktigt kritisk granskning av företagens hållbarhetsrapporter, men för att detta ska bli verklighet måste revisorerna utveckla sina tjänster och erbjudanden. Den nya lagen innebär som bekant att cirka 1600 företag från och med räkenskapsår som inleds efter 31 december 2016 måste redovisa ett antal faktorer (Hållbarhetslagen, 2017), och Sinclair (2016, s. 40) förklarar att revisorn kan få en avgörande framtidsroll *“genom att utveckla en kritisk och kvalificerad granskningskapacitet”*. I enlighet med Johansson (2017) anser Sinclair (2016) att revisorns granskning, inspirerad av den nya hållbarhetslagen, skulle kunna bidra till att företagens hållbarhetsrapporter blir mer trovärdiga och på så sätt utgör ett mer rättvist underlag för intressenterna. Det finns dock ett problem: den nya hållbarhetslagen kräver endast att revisorn bestyrker att en hållbarhetsrapport finns upprättad, inte själva innehållet. Sinclair (2016) anser således att:

*“... en sådan revisionsinsats är närapå meningslös. Alla intressenter skulle vinna på att lagen gick längre och faktiskt krävde att revisorn granskade bolagets hållbarhetsrapport.”* (s. 40)



Tills detta sker förklarar han att det endast går att hoppas på att revisorerna har kompetens och framåtanda nog att erbjuda de tjänster som företagen börjar efterfråga. Ju mer ingående revisorn är i sin hållbarhetsgranskning, desto mer trovärdig blir hållbarhetsrapporteringen, vilket innebär att revisionsbranschen har en stor roll att spela både idag och i framtiden (Sinclair, 2016).

I en av sina artiklar redogör Liliedahl (2014) för *Integrerad Rapportering*, <IR> och han anser att detta är ett onödigt ramverk för något som redan förekommer. Denna studie har främst laguppdateringen som utgångspunkt, men Liliedahls (2014) åsikter anses även vara applicerbara för detta. Han menar vidare att trots initiativet är ett bra försök till att skapa struktur kring rapporteringen är det inte önskvärt att formalisera den "mjuka" information som företag redovisar. Liliedahl (2014) förklarar att:

*"Huvudpunkterna i ramverket är det således inget fel på, men det farliga med ett pompöst ramverk som detta är att det kan komma att användas av myndigheter och formaliseras till lagar och standarder. I samma stund som det blir obligatorisk information kommer värdet av detsamma att minska drastiskt." (s. 36)*

Liliedahl (2014) menar vidare att den finansiella informationen bör vara lagstadgad och att krav bör ställas på företag att upprätta en finansiell rapport och få den granskad, men att det däremot är svårt att göra det samma med icke-finansiell information då det är svårt att skapa någon vettig jämförbarhet mellan företag i dessa frågor.

I tidningen Balans specialnummer om hållbarhet återges en intervju med Åse Bäckström (2016) som länge har arbetat med hållbarhetsfrågor. Under denna tid har hon sett hur hållbarhetsområdet har utvecklats till ett självständigt område med en del egna standarder för styrning, rapportering och bestyrkande. Hon förklarar att på mindre än 20 år har hållbarhetsfrågan gått från noll till hundra, men att den om ytterligare 20 år kommer att vara bortglömd på grund av att hållbarhet då kommer att vara en så pass integrerad del i företagets dagliga verksamhet (Bäckström, 2016). Vad detta innebär för dagens revisorer är att branschen måste finna ett sätt att visa att revisorerna inte bara är kontrollanter utan skapar mervärde för företagen. Revisionsbyråerna har idag hård konkurrens från olika håll, men Bäckström (2016) anser att byråerna på många sätt har övertaget. Vad gäller laguppdateringen anser hon inte att de nya kraven kring rapportering är en börda, utan mer en värdeskapande aktivitet för företagen i fråga. Vidare menar hon att det inte finns några färdiga lösningar för hur revisorerna ska granska hållbarhetsrapporten.

I specialnumret återfinns även en intervju med Charlotte Söderlund (2016), auktoriserad revisor på EY samt ledamot i FARs Specialistgrupp för hållbar utveckling. I artikeln beskrivs de verktyg som idag finns till revisorernas förfogande vid granskning av hållbarhetsrapporter. Söderlund (2016) berättar att det kan vara svårt för revisorn att granska hållbarhetsinformation om denna är integrerad och återfinns på olika platser i den finansiella redovisningen. Om det däremot finns en fristående hållbarhetsrapport är det betydligt enklare och revisorn kan luta sig mot RevR 6. Söderlund (2016) framhäver även vikten av att:

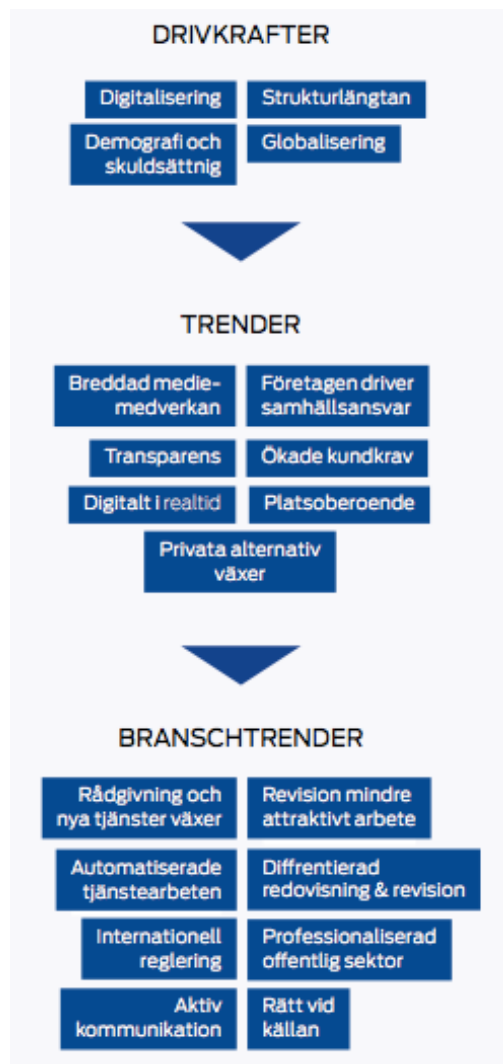
*"... man måste komma ihåg att hållbarhetsredovisningen är något relativt nytt och att den goda redovisningsseden därför inte är lika mogen som för finansiell information." (s. 36)*

I och med det ökade hållbarhetsfokus ställs även ökade krav på tillförlitlig hållbarhetsinformation, vilken enligt Söderlund (2016) innebär att alla revisorer bör ha baskunskaper gällande hållbarhetsrelaterade frågor. Idag rekommenderar RevR 6 att hållbarhetsrapporten skrivs under av både en finansiell revisor och en med hållbarhetsexpertis, på grund av att det är viktigt att synliggöra hållbarhetsspecialistens, och även branschens, arbete och kunskap (Söderlund, 2016).

### 3.5 Kairos Future - en framtidsstudie

År 2013 gav FAR det internationella konsult- och analysföretaget Kairos Future ett uppdrag att upprätta en så kallad *framtidsstudie* fram till år 2025. Företaget hjälper företag och organisationer att förstå sin framtid och på vilket sätt den går att forma. Detta sker genom att företaget erbjuder sina kunder trend- och omvärldsanalyser, nya innovationer och strategier (Kairos Future, u.å). FARs begäran av en framtidsstudie gjordes med utgångspunkt i en önskan om att förstå hur omvärlden förändras och på vilket eller vilka sätt detta påverkar revisions- och redovisningsbranschen, och studien är främst baserad på FARs medlemmars åsikter och tankar. Enligt framtidsstudien ser framtiden annorlunda ut och revisions- och redovisningsbranschens verksamheter och yrkesroller står inför ett flertal förändringar. Dessa är bland annat baserade på dagens teknikutveckling och andra länders regelverk, men främst det faktum att revisionsbranschen inte längre enbart består av revision, utan även rådgivning. De stora frågorna lyfts kring revisorns nutida och framtida oberoende och självständighet, vilken enligt studien delvis beror på om revisorn arbetar för någon av de stora byråerna eller någon av de, i jämförelse, mindre. De största globala revisionsbyråerna, The Big Four, har minskat från att från början ha varit sju stycken. Framtidsstudien prognostiserar dock inte ännu en minskning, då detta skulle kunna innebära en sämre fungerande marknad (Kairos Future, 2013). Genom en undersökning konstaterar framtidsstudien en överlag positiv tillväxt av branschen under de kommande åren, men att behovet av rådgivning kommer att öka samtidigt som behovet av revision kommer att minska.

Studien resulterade i att fyra drivkrafter kunde urskiljas, vilka leder vidare till sju trender som i sin tur mynnar ut i åtta branschtrender (se Figur 2). Pågående studie kommer att behandla två av trenderna och två av branschtrenderna: *Företagen driver samhällsansvar* och *Ökade kundkrav* respektive *Rådgivning och nya tjänster växer* samt *Differentierad redovisning och revision* (Kairos Future, 2013). Anledningen till att dessa fyra trender valdes baserades på diskursen som förs relaterat till branschens framtid och utvecklingen av hållbarhet och hållbarhetsfrågor, och därför ansågs dessa trender vara relevant för vidare analys (Kairos Future, 2013).



Figur 2. Övergripande drivkrafter, trender och branschtrender (Kairos Future, 2013).

*Företagen driver samhällsansvar* genom att, tillsammans med samhället i stort, börja intressera sig för hållbarhetsfrågor. Framtidsstudien förklarar att företagen i många fall driver sitt hållbarhetsarbete längre än vad lagen säger, men att detta inte tas emot lika positivt hos revisionsbyråerna. I en undersökning framkom det att 67 % tror att *“i framtiden kommer revisorn i större utsträckning granska företagets arbete med miljö, etik och socialt ansvarstagande”* men att endast 40 % anser att detta är en önskad bild av framtiden, trots att det kan leda till utökade uppdrag för byråerna. Till detta finns det ett antal förklaringar och en av dessa är att revisionsbyråerna inte tror att de kommer att klara av att tillhandahålla de tjänster som deras kunder efterfrågar, det vill säga *Ökade kundkrav*. Sammanfattningsvis nämns att det är positivt att vara förberedd och att redan innan ett eventuellt lagkrav ha etablerat den kompetens som krävs. Nämnda trender leder till branschtrenderna och trenden *Rådgivning & nya tjänster växer* innebär att den traditionella redovisningen har mognat och innefattar idag nya områden som exempelvis samhällsansvar (Kairos Future, 2013). I en annan undersökning i framtidsstudien framkom det emellertid att 51 % av FARs medlemmar tror att hållbarhetsredovisning och granskning kommer att växa som område och att endast 40 % anser att det är en önskvärd tillväxt. *Differentierad redovisning och revision* förklarar att det idag inte finns enbart en typ av revision och att det inte heller kommer att vara fallet i

framtiden, då det inte kommer att finnas en enskild specifik metodik. Mindre företag kan komma att efterfråga en enklare revision, medan större företag som har en mer komplicerad redovisning kan komma att efterfråga en mer omfattande granskning (Kairos Future, 2013).

## 4. Empiri

I följande kapitel återges information och åsikter från personlig kommunikation i form av intervjuer genomförda i april år 2017. Respondenterna har givit sitt medgivande till publicering av namn, och i detta kapitel används därmed respondenternas efternamn.

### 4.1 Intervjurespondenter

Andreas Drugge (personlig kommunikation, 5 april 2017) arbetar som manager på avdelningen *risk advisory* på Deloitte i Stockholm och jobbar uteslutande med hållbarhetsfrågor i vid bemärkelse. Han arbetar framförallt med större börsnoterade och statligt ägda bolag, vilka de flesta redovisar enligt GRI och hans främsta uppgift är att granska bolagens hållbarhetsrapporter. Dessutom assisterar han vid upprättning av dessa och har även en del andra uppdrag inom hållbarhetsområdet. Även Torbjörn Westman (personlig kommunikation, 7 april 2017) är verksam i Stockholm men arbetar på KPMG och är ansvarig för byråns *Assurance*-tjänster, det vill säga all icke-finansiell granskning och granskning av hållbarhetsrapporter (KPMG, 2017b). I likhet med Drugge är Westman delaktig i FARs Specialistgrupp för hållbar utveckling och har där posten som ordförande. Han är även FARs representant inom branschorganisationen i Europa för EGS-reporting, det vill säga rapportering kopplat till *Environmental, Social and corporate Governance* (KPMG, 2017a). I Göteborg arbetar Malin Ekman Lorentzon (personlig kommunikation, 7 april 2017) som auktoriserad revisor på EY och jobbar främst med finansiell revision och med publika bolag. Tack vare hennes stora intresse för hållbarhetsfrågor arbetar hon även med *CCASS, Climate Change and Sustainability Services*, på EYs Göteborgskontor. Detta innebär i stora drag att hon kombinerar sina finansiella uppdrag med cirka två uppdrag inom hållbarhetsområdet varje år. Amanda Elg (personlig kommunikation, 6 april 2017) arbetar också i Göteborg, men på PwC och där som *risk management*-konsult på *risk assurance*-avdelningen. Avdelningen arbetar främst med revision och rådgivningsprojekt, och Elg jobbar själv mestadels med IT- och hållbarhetsprojekt. Arbetsuppgifterna är varierande och består av allt från bestyrkande av hållbarhetsredovisningar till assistans och rådgivning vid upprättning av rapporterna.

### 4.2 Hållbarhet och hållbarhetsrapportering

Gemensamt för respondenterna är att alla fyra anser att hållbarhetsfrågor har en allt tydligare plats på agendan och att det allmänt pratas mer om hållbarhet. Drugge menar på att det inte råder någon tvekan om att både intresset och förståelsen för hållbar utveckling samt rapportering har utvecklats. Han förklarar även på vilket sätt detta har kommit att påverka honom i hans yrkesroll:

*“... det påverkar genom att fler företag behöver hjälp, information och stöd för att kunna hantera det nya kravet på bästa sätt.”*

Elg anser på liknande sätt att ett ökat hållbarhetsfokus kommer att leda till mer jobb för henne och hennes kollegor. Hon berättar:

*“Den största skillnaden för oss är att vi har blivit mycket mer populära.”*

Ekman Lorentzon anser att det finns både positiva och negativa aspekter med ett ökat fokus på hållbarhet. Hon menar vidare att miljö och hållbarhet är två begrepp skilda från vanlig finansiell information och att vissa företag ibland blir skrämnda av det som är nytt och det som de inte har så mycket kunskap om. Ekman Lorentzon förklarar vidare:

*“För min vardag kommer det nog bli en ganska stor förändring och det har det redan blivit då det är många kundmöten där man går igenom och förklarar vad det här nya direktivet innebär, vad det innebär för bolaget och vilka som omfattas.”*

Kopplat till det nya lagkravet anser Westman att tvingande lagstiftning för företag sällan tas emot positivt, men att finansiell information bör kompletteras med fler parametrar. Åsikten om vad som kännetecknar en bra hållbarhetsredovisning är enkel enligt Westman: en bra hållbarhetsredovisning tar upp och behandlar de väsentliga frågorna samt följer en röd tråd, dock skiljer sig detta beroende på vilket bolag det gäller. Westman förklarar på följande sätt:

*“... utifrån min personliga del tycker jag att det är positivt att man inte enbart fokuserar på finansiell information...”*

Enligt Drugge och Elg är en hållbarhetsrapport bra när den följer de kriterier som FAR använder sig av vid utvärdering av priset *Bästa rapportering av hållbarhet* och de krav som de har ställt upp för företagen att följa. Drugge menar dock att det är vanligt att företag inte uppfyller allt, men att det är av stor vikt att de inte fallerar på flera områden. Vidare anser både Elg och Ekman Lorentzon att det är viktigt att företagen redovisar både positiva och negativa aspekter - Elg nämner att belysa brister och visa ödmjukhet mot sina sämre sidor leder till en högre grad av transparens. Ekman Lorentzon menar att det är åtråvärt att följa ett regelverk, exempelvis GRI, för att uppnå en så komplett hållbarhetsrapportering som möjligt. En komplett rapportering som tar upp allt väsentligt för intressenter är enligt Elg viktigt då det är intressenter som ska ta del av och använda informationen. Även Westman nämner vikten av att i den mån det är möjligt tillgodose intressenternas krav.

### **4.3 Process vid granskning av hållbarhetsrapporter**

Enligt Westman börjar arbetet med bestyrkandet av hållbarhetsrapporter med en oberoende kontroll som inte har så mycket med själva granskningen att göra men som alltid måste göras. Därefter sker en överenskommelse med kunden om vad som ska göras och en planering av uppdraget upprättas och en riskanalys görs. I riskanalysen identifieras de risker som finns för revisorernas del under granskningsuppdraget och därefter bedömer revisorn vilka kompetenser som behövs från deras håll. Efter planeringsdelen berättar Westman att det KPMG kallar *fokusering* påbörjas. Denna fas innefattar dialoger med interna och externa intressenter samt att se över bolagets processer för rapportering av denna typ av information. I efterföljande granskningsfas tittar revisorn på kvalitativ och kvantitativ information samt tidigare processer och kontroller. Bolaget presenterar det som de anser är relevant och väsentligt men revisorn måste göra en egen bedömning för att säkerställa att redovisningen är fullständig. Westman menar:

*“Bolaget kan ju ta fram vad de tycker är materiellt, men vi behöver också göra en bedömning utifrån för att se om rapporten är fullständig utifrån vår bedömning.”*

Vidare förklarar Westman att den fjärde fasen kallas rapporteringsfas och där skriver revisorn ett bestyrkande, vilket är det den externa läsaren kan utläsa i den slutgiltiga rapporten. Det finns även ett *management letter* där ett mer detaljerat uttalande med rekommendationer ges. Slutligen beaktas eventuella händelser efter balansdagen som kan komma att påverka hållbarhetsredovisningen. Avslutningsvis sammanfattar Westman:

*“Kortfattat, manualen står i RevR 6 eller ISAE 3000.”*

Elg berättar att planeringen av hållbarhetsredovisningen ofta börjar på hösten året innan. Om företaget tidigare har redovisat brukar första steget vara att se över vilka aspekter som är väsentliga och vilka intressenter som ska uttala sig om informationen. Detta utgör sedan grunden till vad företaget väljer att rapportera. Elg berättar att de är med och för en dialog med företagen, samt tittar på hur väsentlighetsanalysen har utförts. Viktiga aspekter i detta skede är att undersöka hur företaget har valt ut vilka intressenters behov som bör tillgodoses och om de har landat i relevanta frågor. Detta menar Elg att bolagen med ett vanligt kalenderår som räkenskapsår brukar vara klara med runt november, och därefter skickar de in ett första utkast på sin hållbarhetsredovisning som PwC läser igenom, kommer med kommentarer samt tar fram bakomliggande underlag. Enligt Elg är det vanligt att detta sker i december. Elg anmärker emellertid:

*“Sedan är det väldigt mycket olika från bolag till bolag skulle jag säga, lite beroende på vilket upplägg de har.”*

Hon berättar vidare att det är vanligt att sätta upp en tidsplan tillsammans med kunden med exempelvis datum för tre utkast. Dock trycker hon på att det blir mycket bollande fram och tillbaka med kunden, och många deadlines sätts löpande så att hon och de andra som jobbar på PwC får anpassa sig efter det. Vid större bolag med verksamhet i andra länder brukar Elg och hennes kollegor göra platsbesök där de väljer ut något att titta närmare på och åker dit under hösten. Under våren berättar Elg att det är fler tigha deadlines då de flesta publicerar sina hållbarhetsrapporter i samband med årsredovisningen.

Metodikerna vid granskning av hållbarhetsrapporter skiljer sig från granskningen av den finansiella informationen, menar Ekman Lorentzon. En stor skillnad är att den finansiella rapporteringen främst består av siffror som kan granskas genom utstakade arbetsprogram, medan hållbarhetsrapporter mestadels består av textmassa. Det finns granskningsprogram även för dessa, men de är inte lika konkreta och Ekman Lorentzon anser på temat att:

*“Det kan jag tycka är lite mer luddigt och lite svårare att greppa.”*

Hon menar vidare att vid granskning kontrolleras att alla relevanta och väsentliga områden är behandlade och därefter görs tolkningar, men hon förklarar att:

*“Vi har utifrån GRI ställt upp vad som ska redogöras för och har man då som bolag valt att redogöra för vissa indikatorer och sagt att man ska göra det för exempelvis en, två eller tre olika så är det dessa tre som ska redovisas. Då har vi gjort ett granskningsprogram som innefattar dessa indikatorer och så står det om dessa finns med i bolagets redovisning eller inte.”*

Ekman Lorentzon berättar vidare att vid uppdrag då kunden upprättar båda typer av redovisningar granskas inte dessa av samma revisor, detta då granskning av

hållbarhetsredovisning kräver en annan typ av kunskap än vad "vanliga", finansiella, revisorer har. Drugge lägger vikt vid att han själv inte är finansiell revisor och därför bara kan beskriva skillnaden mellan finansiell granskning och bestyrkning av hållbarhetsrapporter på ett teoretiskt plan och att den största skillnaden är att hållbarhetsrapportering inte har samma historik och mognad som den finansiella. Han berättar vidare att det inte heller finns något gemensamt mätsystem eller struktur som håller ihop hållbarhetsredovisningen, men att det finns standardiserade processer och principer som återkommande används. Vid granskning berättar han att det inte går att använda enkla regler och checklistor utan att *professional judgement* används, och enligt Drugge är detta på grund av att:

*"Det är inte samma grad av standardisering som för finansiell redovisning, men det finns ändå verktyg som man använder som är återkommande."*

Elg menar att det är lättare med finansiell information där det finns en hel lag om vad som ska vara med, och att det är svårare att nå upp till kraven med hållbarhetsredovisning då de inte är lika tydliga. Trots att hållbarhetsredovisningen inte följer lika hårda krav som den finansiella redovisningen menar Elg att ju mer insatt ett företag blir, desto mer inser de att det handlar om hårda fakta och inte bara fina ord. Hon berättar:

*"Det är väl också en del i mognadsprocessen, bolag som inte har jobbat så länge med hållbarhetsprocessen hamnar ofta i att man blir ganska luddig."*

Drugge, Elg och Ekman Lorentzon anser att en viktig del av hållbarhetsrapportering är att välja ut vilka aspekter som är väsentliga för det enskilda företaget. Oavsett vilket företag som berörs så menar Drugge att:

*"Man använder samma principer, men sen måste man anpassa verktygslådan."*

Enligt Ekman Lorentzon är det inte vanligt att det granskade företaget använder sig av interna revisorer för upprättningen av hållbarhetsredovisningen, utan hon menar att det är vanligare att konsulter hyrs in. Även Elg anser att en skillnad mellan granskningen av finansiell rapportering och hållbarhetsrapportering är samarbetet med eventuella interna revisorer. Hon har aldrig varit i kontakt med en intern revisor i hållbarhetssammanhang, och tror att detta beror på att det inte finns lika tydliga krav som för den finansiella informationen.

#### **4.4 Uppdaterat lagkrav**

Respondenterna är alla överens om att det nya lagkravet påverkar dem personligen på så sätt att de får mer arbete att göra, dock arbetar alla sedan tidigare med företag som redan hållbarhetsredovisar, och som därmed inte påverkas i någon större utsträckning. Detta innebär alltså att alla fyra är insatta i granskningsprocessen vid hållbarhetsfrågor. Ekman Lorentzon förklarar att antalet revisorer som arbetar med hållbarhet idag inte är tillräckligt många för att utföra all kommande granskning av hållbarhetsrapporter, och menar att de försöker att identifiera vad detta kommer att innebära för de traditionella, finansiella, revisorerernas yrkesroll. Elg menar att revisorer som tidigare har tänkt att hållbarhet bara är en liten del nu ska börja signera dessa rapporter och att det därför blir mer relevant att skaffa mer kunskap inom området. Detta kan kopplas till att Drugge påpekar att de företag som ska upprätta en hållbarhetsrapport för första gången troligtvis kommer att behöva mer hjälp, information och stöd och han förklarar att det finns:



*“... en mängd bolag som inte har haft en granskad hållbarhetsredovisning sedan innan som har en längre väg att vandra”.*

Vidare anser Drugge att innebörden av lagen är att fler företag kommer att rapportera sitt hållbarhetsarbete och att utvecklingen av hållbarhet inom näringslivet i alla fall inte kommer att backa med det nya kravet. Gällande mottagandet av det nya lagkravet från företagens sida säger Westman:

*“Det finns krav från kunder och andra intressenter, då vill man ju rapportera det och visa att man är duktig på de delarna. Där är det nog inga konstigheter alls. Samma sak med att personalen ska må bra. Om man tänker att man har fått fokus på den typ av frågor tror jag är en “no brainer” om man får uttrycka sig så. Det tror jag absolut inte är något fel eller något som någon egentligen tycker är felaktigt. Men, pålagor är det ju ingen som gillar. Det vill säga lagstiftning och sådana delar, de vill ha självreglering. När det kommer pålagor utifrån att du är tvingad att göra olika bitar, det tas inte alltid emot positivt.”*

Revisorernas uppgift när det kommer till granskning av hållbarhetsrapporten är egentligen endast en kontroll av att den är upprättad (FAR, 2016a). Westmans högst personliga åsikt är att det är synd att hållbarhetsredovisningen inte ska granskas mer och att det blir upp till revisorerna att visa nyttan med granskningen av icke-finansiell information. Dock förklarar Ekman Lorentzon att i det finstilla står att hållbarhetsrapporter inte bara ska vara upprättade utan även inkludera vissa delar som därför ska kontrolleras. Hon beskriver följande:

*“Det blir intressant att se vad som komma skall; om det kommer att innebära att revisorn enbart behöver säga ja eller nej, då är det inga konstigheter... Men om man sätter en standard att man ska gå in och granska, då kommer det innebära att det är förmodligen blir utökade arvoden och mer granskning och sammankoppling med de som jobbar med miljö på bolagen.”*

Elg anser att det inte kommer att ge så mycket att endast bocka av att hållbarhetsrapporten finns, utan att den undertecknande revisorn faktiskt läser och förstår innehållet i rapporten. Dessutom tror hon att det kommer att komma fler riktlinjer kring lagen och att den kommer att utvecklas i framtiden, men att det än så länge är ett bra första steg på vägen. Enligt Westman och Drugge kommer de riktlinjer FAR ger ut för granskning av hållbarhetsrapporten likna de riktlinjer som finns för bolagsstyrningsrapporten. Både Elg och Ekman Lorentzon hoppas att RevU 16 kommer att bidra med tydlighet, förklaring, guidning och vägledning för revisorerna. Ekman Lorentzon tror inte att det kommer att likna ramverket GRI, utan snarare utmytna i en tolkning av de olika regelverken som finns idag. Elg berättar:

*“Det jag upplever som ett problem är att det fortfarande är ganska luddigt och handlar ganska mycket om individuell bedömning hur man väljer att göra saker. Jag tror att det hade vunnit ganska mycket på att bli mer tydligt så att man känner att vi gör på ett enhetligt sätt, skulle jag säga. Dessa delar utvecklas hela tiden och blir alltid bättre och bättre, så någonstans kommer det att löpa på.”*

## 4.5 Ansvar och betydelse som del av The Big Four

Åsikterna är en aning delade när det kommer till vilken betydelse och vilket ansvar byråerna som ingår i The Big Four har. Drugge förklarar:

*“Vi jobbar självklart tätt med våra klienter och hjälper dem att utveckla både rapportering och sitt hållbarhetsarbete i stort. Sen vill jag nog ändå vara försiktig med att slå mig själv för bröstet över vad effekterna av det blir.”*

Även Westman är försiktig med att använda ansvar som begrepp och vill istället använda ordet roll för att beskriva det ansvar som de har att kvalitetssäkra och ge trygghet till marknaden och till läsaren. Dock anser han att branschen har ett ansvar för framtida utveckling inom redovisning och driver utvecklingen av rapporteringen framåt. Westman förklarar:

*“Ansvar är alltid krångligt och ta över, men det är klart: vi har ett ansvar när vi granskar att ge trygghet och vara en oberoende part, det har vi naturligtvis.”*

Elg anser att det finns ett ansvar från hennes byrås sida gällande hållbarhet, då hela varumärket bygger på att skapa förtroende och kvalitetssäkring så att bolagen inte kan säga vad som helst i sin hållbarhetsrapportering. Elg berättar:

*“Jag tycker alltså att vi har ett stort ansvar, men sen kan jag i vissa fall tycka att när det kommer upp skandaler hamnar alltid revisionsbyråer i blåsväder. Man står alltid där som ett filter, det är alltid den som har signerat det man kan skylla på i slutändan. Detta kan jag tycka blir lite fel då vi i alla projekt gör så mycket vi kan, och ibland blir det fel.”*

Det finns en aspekt som alla respondenter är överens om: att i slutändan är det företagets ansvar att hållbarhetsrapporten utförs på ett korrekt och tillförlitligt sätt. På detta tema menar de att extern granskning av informationen blir en typ av kvalitetsstämpel och därmed en slags drivkraft för företagen, men att det inte i första hand är revisorns ansvar att rapporteringen är bra.

## 4.6 Framtidsutsikter

Enligt Drugge finns det många olika trender och tendenser vilka bidrar till en lite “grumlig” bild av framtiden. En av dessa är att hållbarhetsbegreppet breddas och inte bara kommer att handla om ren miljö, utan att fler aspekter kopplas in.

Drugge förklarar:

*“De senaste fem, sex åren har det varit stort fokus på integrering och fokus på att hållbarhet inte ska ligga i en separat silo och inte heller ska det vara separata avdelningar som jobbar och upprättar hållbarhetsredovisningar. Om man extrapolerar denna trend så kommer kanske hållbarhet försvinna som begrepp, antingen blir det allt eller så försvinner det. I slutändan kanske det kommer att gå ihop med den finansiella rapporteringen och man ser all rapportering som likadan. Jag har svårt att säga att det går åt något annat håll än det.”*

I enlighet med detta tror Ekman Lorentzon att hållbarhet kommer att spela en betydligt större roll i framtiden, samt att det kommer att integreras mer i företagens redovisning och att ingen skillnad kommer att göras mellan den finansiella och hållbarhetsredovisningen då båda delar är lika viktiga. I och med ökat fokus på hållbarhet och det nya lagkravet menar Ekman Lorentzon att det sker en stor förändring hos företagen, främst de stora bolagen, men även de små. Ekman Lorentzon anar att gränsvärdena för vilka företag som omfattas kan komma att sänkas i framtiden, men menar att det kommer att ta tid för företagen att integrera hållbarhet i verksamheten. Vidare tror hon snarare att mer utbildning kommer att ges inom hållbarhetsområdet och integreras i ekonomiutbildningar på universiteten. Dessutom anser hon att:

*“Alla kan vara duktiga på allt, men ibland kan det vara svårt att bära flera hattar. Det kan jag känna ibland då jag är både hållbarhetsgranskare men också en vanlig finansiell granskare.”*

Detta menar hon kan leda till att fler blir hållbarhetsexperter snarare än att försöka sammanstråla de olika rollerna. Även Westman tror att fokuset på hållbarhetsfrågor kommer att öka sett till alla bolag, delvis på grund av lagstöd. Detta menar han är bra, då allt tyder på att många ser positivt på att andra parametrar än bara finansiella speglas i rapporteringen från bolag. Han sammanfattar:

*“Så det tror jag, att fokuset om man tittar på alla bolagen kommer att öka. Det kommer det att göra i alla fall, men det är jag övertygad om - att lagen kommer att trycka åt det hållet.”*

Elg håller med och menar dessutom att hållbarhet kommer allt högre upp i organisationer och blir en allt viktigare del för de högt uppsatta i verksamheten. Gällande lagkravet tror Elg att det är en början på en utveckling och att i stort sett alla bolag kommer att rapportera hållbarhet i framtiden, dock inte alla i samma utsträckning som till exempel börsnoterade bolag. Hon tycker att det borde komma fler krav för att bolag liksom privatpersoner måste vara delaktiga i att uppnå FN:s uppsatta mål för hållbar utveckling för att skapa en tydlighet och konkretisera då hållbarhet kan vara ganska *“luddigt”*, och är därmed alltså positiv till utökad lagstiftning och kravbildning kring hållbarhet. Elg berättar att hon anser att mer konkreta mål borde skapas, men inte att de ska vara så konkreta som de finansiella. Däremot har hon svårt att se att GRI kan bli en kravstandard inom den närmaste tiden då alla bolag ser väldigt olika ut och GRI kanske inte passar alla. Vidare anser hon att det inte är speciellt motiverande att bara bocka av en rapport, men hon hoppas att hållbarhet inte bara är en trend utan att även bolagen ser det som en positiv del att integrera i sin verksamhet.

Elg konkluderar:

*“Att det blir en integrerad del av verksamheten tror jag är det vinnande konceptet.”*

## 4.7 Utdrag ur empiriskt material

Nedan följer väsentliga utdrag från det empiriska materialet i en sammanställande tabell.

Tabell 2. Väsentliga utdrag ur empiriskt material

Namn och byrå	Reaktion på ett ökat hållbarhetsfokus och granskning	Utarbetad metodik vid granskning av hållbarhetsrapporter	Framtidsutsikter
Andreas Drugge, Deloitte	<i>“... det påverkar genom att fler företag behöver hjälp, information och stöd för att kunna hantera det nya kravet på bästa sätt.”</i>	<i>“Det är inte samma grad av standardisering som för finansiell redovisning, men det finns ändå verktyg som man använder som är återkommande.”</i>	<i>“De senaste fem, sex åren har det varit stort fokus på integrering och fokus på att hållbarhet inte ska ligga i en separat silo och inte heller ska det vara separata avdelningar som jobbar och upprättar hållbarhetsredovisningar...”</i>
Malin Ekman Lorentzon, EY	<i>“För min vardag kommer det nog bli en ganska stor förändring och det har det redan blivit då det är många kundmöten där man går igenom och förklarar vad det här nya direktivet innebär, vad det innebär för bolaget och vilka som omfattas.”</i>	<i>“Vi har utifrån GRI ställt upp vad som ska redogöras för och har man då som bolag valt att redogöra för vissa indikatorer och sagt att man ska göra det för exempelvis en, två eller tre olika så är det dessa tre som ska redovisas.”</i>	<i>“Alla kan vara duktiga på allt, men ibland kan det vara svårt att bära flera hattar. Det kan jag känna ibland då jag är både hållbarhetsgranskare men också en vanlig finansiell granskare.”</i>
Torbjörn Westman, KPMG	<i>“... utifrån min personliga del tycker jag att det är positivt att man inte enbart fokuserar på finansiell information...”</i>	<i>“Kortfattat, manualen står i RevR 6 eller ISAE 3000.”</i>	<i>“Så det tror jag, att fokuset om man tittar på alla bolagen kommer att öka. Det kommer det att göra i alla fall, men det är jag övertygad om - att lagen kommer att trycka åt det hållet.”</i>
Amanda Elg, PwC	<i>“Den största skillnaden för oss är att vi har blivit mycket mer populära.”</i>	<i>“Sedan är det väldigt mycket olika från bolag till bolag skulle jag säga, lite beroende på vilket upplägg de har.”</i>	<i>“Att det blir en integrerad del av verksamheten tror jag är det vinnande konceptet.”</i>

## 5. Analys

I följande kapitel benämns respondenterna som *respondenter* istället för vid namn, detta då analysen ämnar beröra deras åsikter i ett större perspektiv oberoende av exakta uttalanden.

### 5.1 Konsekvenser av ett ökat fokus och ökade krav på hållbarhet

Av de fyra respondenterna anser samtliga att det idag är ett ökat fokus på hållbarhet och hållbarhetsfrågor hos företagen. Flera forskare, däribland Gray (2000) och Wallage (2000), ansåg samma sak redan vid millennieskiftet och pratade då om ett paradigmskifte. En del av de företag som påverkas av den nya lagen är kunder till någon av The Big Four och därmed omfattas även revisorerna av de nya kraven, vilket enligt respondenterna manifesteras i en förändrad yrkesroll. Den nya yrkesrollen innefattar både traditionell granskning och ett ökat fokus på hållbarhet, bland annat genom ny lagstiftning. Att det ökade fokuset på hållbarhet manifesteras i form av en lag finns det emellertid delade åsikter om mellan respondenterna. Dock anser samtliga, i enlighet med Clarke och O'Neill (2005), att det är positivt att företag redogör för icke-finansiell information i kombination med den traditionella och finansiella. Detta är bland annat för intressenternas skull då bilden av företaget blir mer komplett, och därmed blir informationen mer relevant och användbar. Det kan således anses finnas starka incitament till ett fortsatt ökat fokus på hållbarhet, då detta gynnar många berörda parter samt inkluderar mer information i företagets rapportering.

Studiens respondenter är emellertid redan insatta i processen av upprättning samt granskning av hållbarhetsrapporter då flera av deras kunder idag redan hållbarhetsredovisat sedan ett antal år tillbaka. Dock förklarar respondenterna att det kommer att innebära betydligt mer arbete för byråerna då en stor del av de cirka 1600 företagen ska upprätta hållbarhetsrapporter för första gången och kommer att behöva mycket stöd och vägledning. Den ökade arbetsbördan kommer att inkludera utveckling av nya tjänster gällande granskning av hållbarhetsrapporter. Detta faktum stärks av Mock et al. (2013) som genom sin studie har konstaterat att det finns en ökad efterfrågan på hållbarhetsrelaterade tjänster samt att denna marknad är konstant växande. Sinclair (2016) menar att hållbarhetslagen är en startpunkt för utvecklingen och förklarar att revisorn spelar en viktig roll gällande kritisk granskning av hållbarhetsrapporter, både idag och i framtiden. Därmed kan ett antagande göras att efterfrågan av hållbarhetsrelaterade tjänster samt revisorernas arbetsbörda med stor sannolikhet kommer fortsätta att öka. Som en av respondenterna nämner finns det dessutom en möjlighet att laguppdateringen i framtiden kommer att inkludera fler företag, vilket skulle innebära ytterligare utvecklingsmöjligheter för revisorsrollen.

För att revisorerna ska klara av en ökad efterfrågan av hållbarhetsrelaterade tjänster förklarar flera av respondenterna att antalet hållbarhetsgranskande revisorer är lågt, vilket bland annat speglas i denna studies urval av respondenter. I Göteborg finns det ett fåtal revisorer som arbetar med hållbarhetsrelaterade frågor då de flesta är koncentrerade till huvudkontoren i Stockholm, och även där arbetar förhållandevis få. Därmed kan utbildning och träning anses behövas för stora delar av yrkeskåren. Wallage (2000), Gray (2000) och Dixon et al. (2004) har liknande åsikter och förklarar att utbildning är en vital del av utvecklingen. Gray (2000) menar att kunskapskravet skiljer sig avsevärt mellan att granska en vanlig finansiell redovisning gentemot en hållbarhetsrapport. Detta var enligt Gray (2000) ett problem redan vid millennieskiftet då det endast fanns standarder vilka reglerade den finansiella

granskningen och inga för hållbarhetsgranskning. Idag finns ett fåtal standarder och ett antal ramverk som hjälper revisorerna i sitt arbete, men det verkar än idag finnas en kunskapsbrist som måste överbryggas för att hållbarhetsrapporterna ska vara av god kvalitet och användbara för företagens intressenter. Wallage (2000) menar att revisorerna bör hålla sig uppdaterade på hållbarhetsområdet för att överleva paradigmskiftet och enligt Dixon et al. (2004) är fokuset av hållbarhetsfrågor konstant tilltagande, vilket har gjort det svårt för revisorerna att hålla sig uppdaterade inom området.

En av respondenterna förklarar vidare att byrån aktivt försöker reda ut vad utvecklingen kommer att betyda för den traditionella revisorsrollen och spekulerar kring om revisorn kommer att vara finansiell revisor med hållbarhetsexpertis eller om rollerna kommer att sammanstråla. Även O'Dwyer (2011) samt Clarke och O'Neill (2005) hävdar att det är svårt att överföra metodik från finansiell granskning till hållbarhetsgranskning och att detta kan leda till att revisorn går på "magkänsla" så att granskningen till viss del blir subjektiv. Till skillnad från O'Dwyer (2011) hävdar Dixon et al. (2004) att revisorn kan använda sig av sin kunskap från finansiell granskning vid kunskapsinläring av hållbarhetsgranskning. Dock konstaterar Dixon et al. (2004) vidare att revisorernas deltagande vid hållbarhetsgranskning har varit relativt begränsat och därför anses det viktigt att genomföra ett antal förändringar när det gäller utbildning för revisorer, detta för att ge dem möjlighet att arbeta med hållbarhetsfrågor. Revisorer kan således komma att behöva en bredare rang av olika kompetenser för att kunna arbeta med dessa frågor, och det verkar även finnas ett stort behov av professionell vägledning i form av exempelvis standarder. Utan dessa finns det en risk att det kommer att vara svårt att hantera de ökade kraven på hållbarhetsgranskning, och dessutom öka risken för subjektiva bedömningar.

## **5.2 Granskning av hållbarhetsrapporter**

Uppdateringen av lagen om hållbarhetsrapportering är exempel på en tvingande mekanism som skapar likhet mellan organisationer, en sådan som DiMaggio och Powell (1983) menar successivt kommer att leda till isomorfism. Det är tydligt att respondenterna, framför allt de som inte ingår i FARs Specialistgrupp för hållbar utveckling, önskar tydligare riktlinjer på vad som förväntas av dem vid granskning av hållbarhetsrapporter. Syftet med RevU 16 är att ge revisionsbyråerna vägledning till hur rapporterna ska granskas, vilket är efterlängtat enligt flera av respondenterna som hoppas på att den kommer att bidra med högre grad av tydlighet. I likhet med Perego och Kolk (2012) anser respondenterna att avsaknaden av standarder skapar komplexa bedömnings- och tolkningsfriheter, vilket i sin tur leder till osäkerhet för intressenterna och därmed till lägre legitimitet. De tvingande påtryckningarna kan antas infrias med en bakomliggande önskan att främja likhet och jämförbarhet mellan företags hållbarhetsrapporteringar. Enligt ett flertal experter, däribland studiens respondenter, bidrar lagen om hållbarhet emellertid ännu inte till en tillfredsställande grad av möjlig likriktning gällande revisorns uppdrag. Även Johansson (2017) trycker på vikten av att tydliggöra, samt kartlägga, revisorns roll med en gemensam grundplatta med gemensamma processer. Detta är av stor vikt då granskningen har en nyckelroll i dagens ekonomi samt är en förtroendeskapande funktion som utgör bas vid beslutsfattande. Eccles och Krzus (2014) menar att de stora utmaningarna beträffande bestyrkande av icke-finansiell information till stor del ligger i avsaknaden av gemensamma regelverk, vilket också går i linje med respondenternas övergripande synsätt. Gällande just metodiken vid granskning av hållbarhetsrapporter har samtliga respondenter i denna studie relativt tydliga svar på hur de går tillväga, men frågan om deras processer är jämförbara och likriktade med varandra

kvarstår. Enligt Baker et al. (2014) finns exempel på att stärkta lagkrav leder till högre redovisningskvalitet, något som respondenterna i denna studie också verkar uppfatta möjligt och eventuellt också troligt i frågan om hållbarhetsredovisning.

I likhet med respondenterna nämner Söderlund (2016) att den goda redovisningsseden är avsevärt mer etablerad och utarbetad vid granskning av finansiell information, jämfört med vid granskning av hållbarhetsrapporter. Detta medför som tidigare nämnt svårigheter, i enlighet med O'Dwyer (2011), att direkt översätta arbetet från att granska finansiell redovisning till hållbarhetsredovisning. En av respondenterna använde begreppet *professional judgement* för att förklara hur bestyrkande av hållbarhetsrapporter går till, vilket kan jämföras med att O'Dwyer (2011) resonerar kring bristande objektivitet i granskningen då det i begreppet ligger en tydlig bedömningsfrihet. Om frågorna istället hade behandlat den finansiella granskningen är det osäkert om respondenten i fråga hade nämnt *professional judgement*, då det finns avsevärt fler standarder samt praxis som reglerar den traditionella granskningen. Detta kan antas leda till en högre grad av komplexitet för revisorn då finansiell och icke-finansiell information allt mer sammanstrålar i företagets rapportering, men inte behandlas på likvärdigt sätt i lagstiftningen. Dock bör hänsyn tas till att icke-finansiella frågor rimligtvis består av fler svårigheter vid bedömning av naturliga skäl då de sällan behandlar lika tydliga aspekter som finansiella frågor, och processen för likvärdig lagstiftning försvåras således.

För tre av respondenterna är en bra hållbarhetsredovisning lika med att den följer de standarder som finns medan den fjärde är mer inriktad på att en anpassning till varje enskild organisation krävs för att rapporteringen ska hålla så hög kvalitet som möjligt. En svårighet med att utforma standarder inom det aktuella området verkar vara risken för *decoupling* mellan teori och praktik, alltså att verkligheten inte stämmer överens med det som aktörer inom området har bestämt ska råda i teorin (Perego & Kolk, 2012). Detta bör beaktas vid tvingande påtryckningar i form av lagstiftning, då målen med detta kan riskeras att gå förlorade om teorin och praktiken skiljer sig åt. Att även experterna, i denna studie i form av respondenterna, verkar ha något skilda åsikter kan eventuellt förhöja denna form av *decoupling*. Dock behöver inte studiens resultat innebära att kopplingen mellan teori och praktik är bristfällig, men att hänsyn bör tas till att risken finns.

Eftersom det uppdaterade lagkravet enbart kräver ett yttrande om hållbarhetsrapportens existens och inte en detaljerad granskning (SFS 2016:947) skapas ytterligare komplexitet kring revisorns arbete. Sinclair (2016) använder begreppet *meningslös* vid diskussionen kring lagens icke-krav på granskning, och anser att alla skulle vinna på om kravet utvecklades ännu mer. Studiens respondenter är aningen försiktigare i sina uttalanden om lagens utformning, men går alla i samma riktning som Sinclair (2016) och anser att det inte kommer ge så mycket att endast bocka av hållbarhetsrapporten. Överensstämmande med Sinclairs (2016) förhoppningar om att revisorerna kommer att bidra till trovärdighet genom en ingående granskning av hållbarhetsrapporterna, snarare än att bocka av dem, uttrycker även två av respondenterna åsikter om att revisorn bör ta eget ansvar. Anledningen till detta kan kopplas till professionalisering inom institutionell teori (DiMaggio & Powell, 1983), då ansvaret för identifieringen av processen av granskningen hamnar hos aktiva aktörer snarare än hos mer utomstående aktörer i form av exempelvis lagstiftande organ. Därmed hamnar även ansvaret för legitimitetsskapande åtgärder i enlighet med Baker et al. (2014) hos de aktiva inom professionen då förändring och förbättring av arbetet med granskning av hållbarhetsrapporter sker normativt. Likriktning av organisationers processer genom denna form av normativ

isomorfism kräver att de ledande professionella aktörerna, i detta fall rimligtvis The Big Four, i princip kommer överens om tillvägagångssätt och processer vid bestyrkande av hållbarhetsrapporter. Detta kan leda till att andra, mindre, revisionsbyråer tar efter och imiterar, vilket på sikt möjliggör institutionell isomorfism. Dock är detta en tidskrävande process, men i samverkan med tvingande mekanismer anses revisorns roll inom hållbarhetsrapporteringen ha potential att på sikt likriktas och leda till jämförbarhet mellan organisationer.

### 5.3 Fortsatt utveckling av hållbarhetsgranskning

Eftersom de tvingande påtryckningarna i form av lagstiftning enligt DiMaggio och Powell (1983) leder till en högre grad av likhet mellan organisationer kan granskningen av hållbarhetsrapporter i framtiden komma att utvecklas homogent. Dock kräver denna utveckling antingen tydligare riktlinjer (tvingande), att de mindre byråerna följer med de branschledande (imiterande) eller att professionalisering och nätverkande sker i stor utsträckning mellan inblandade aktörer (normativt). Oavsett på vilket sätt anser samtliga respondenter att det är önskvärt att revisorernas arbete med hållbarhetsrapporter görs enligt ett gemensamt tillvägagångssätt, och inom detta område verkar många hålla med om att det finns en hög framtida förbättringspotential. Detta kan delvis antas bero på att lagstiftningen är helt ny, och dels på att området är komplext och innefattar komplicerade bedömningsmöjligheter.

I likhet med Simnett et al. (2009) tror alla respondenter att hållbarhetsrapportering och därmed granskningen kommer att öka i betydelse i framtiden samt få en allt större roll på företagets agenda. En av respondenterna har dock, i likhet med Bäckström (2016), en teori om att hållbarhet som begrepp kommer att få en minskad innebörd och att begreppet kommer att breddas och därmed integreras allt mer i all annan rapportering. Detta skulle kunna leda till att integrerande ramverk, exempelvis <IR>, får ett ökat utrymme. Dock bör nämnas att detta ramverk inte berördes av respondenten i fråga. Att <IR> inte nämndes behöver inte betyda att respondenten, i likhet med Liliedahl (2014), tycker att det är ett delvis onödigt ramverk. Liliedahl (2014) anser att det är delvis komplicerat att skapa jämförbarhet mellan företag i dessa frågor samt att det finns risker kopplade till att formalisera så kallad mjuk information till lagar och regler. Även Eccles och Krzus (2014) uttrycker utmaningar och problematik med <IR> som grund för hållbarhetsrapportering, delvis på grund av rådande brist på kunskap. Söderlund (2016) håller med om att det är mer komplext att granska en integrerad rapport än en separat hållbarhetsrapport, delvis på grund av att hållbarhetsinformationen kan återfinnas på många olika platser i den finansiella rapporteringen. Detta kan jämföras med en av respondenternas uttryckta skepsis angående att som revisor bära olika hattar snarare än att fokusera på ett expertområde.

I framtidsstudien (Kairos Future, 2013) syftar trenden *Företagen driver samhällsansvar* på att företag driver hållbarhetsutvecklingen framåt genom att göra mer än vad lagen kräver, vilket till trots inte alltid tas väl emot av revisionsbyråerna. Sinclair (2016) menar emellertid att det är revisorerna som har möjligheten att axla en avgörande roll inför framtiden, detta genom det nya lagkravet. Enligt Mock et al. (2013) får The Big Four majoriteten av uppdragen då dessa byråer är välkända och deras signatur väger tungt hos kunderna. Fernandez-Feijoo et al. (2016) är av liknande åsikt eftersom The Big Four är störst inom revisionsbranschen och har tack vare detta en stor möjlighet att utöka sitt sortiment av tjänster och under de senaste åren kan en ökning av utbudet urskiljas. Eftersom andelen företag som anlitar The Big Four för granskning av hållbarhetsrapporter är stor, och dessutom ökande (Fernandez-Feijoo et al.,



2016), kan ansvaret för dessa byråer anses vara betydande för områdets framtida utveckling. Respondenterna i denna studie verkar vara någorlunda överens om att rollen The Big Four spelar inom ämnet är viktig. En av respondenterna menar exempelvis att det delvis är revisionsbranschen som ansvarar för den framtida utvecklingen av redovisningstjänster kopplade till hållbarhet. Respondenterna är dock betydligt mer försiktiga än exempelvis Sinclair (2016) med att uttrycka det ansvar deras respektive byrå har, och det är dessutom tydligt att alla respondenter till stor del vill lägga över ansvaret på företagen som faktiskt upprättar hållbarhetsrapporterna snarare än på revisorerna som granskar. Ansvar och betydelse verkar således vara begrepp som till viss del är komplicerade och problematiska för ämnet i fråga.

Alla respondenter tror att hållbarhetsrapporteringen kommer att utvecklas i framtiden och upplever det som en positiv trend, vilket är i enlighet med Bäckström (2016) som förklarar att hållbarhetsfrågan har vuxit kraftigt de senaste åren. Jämförs detta med framtidsstudien märks en markant skillnad då studien påvisar att branschen står inför flera stora förändringar, bland annat att ett minskat revisionsbehov (Kairos Future, 2013). Endast en knapp majoritet av de tillfrågade FAR-medlemmarna i Kairos Futures undersökning tror på en tillväxt av hållbarhetsrapportering och granskning, och en minoritet anser att den eventuella tillväxten skulle vara önskvärd. Framtidsstudien benämner denna ökande trend som *Rådgivning & nya tjänster växer* och förklarar att den traditionella redovisningen håller på att mogna och innefatta nya områden. Dock redogör studien också för problematiken kring *Ökade kundkrav* då flera av revisionsbyråerna tvivlar på sin förmåga att leva upp till kundernas efterfrågan och krav. I likhet med en av respondenterna redogör framtidsstudien för att det numera finns flera olika typer av revision, en trend kallad *Differentierad redovisning och revision*. Respondenten trycker således på problematiken kring att ha flera roller samtidigt och spekulerar kring hur yrkesrollen kommer att se ut i framtiden. Bilden av revisionsyrkets framtid är således något splittrad, men rådgivning- och hållbarhetsaspekter kan sannolikt få ett större utrymme i utvecklingen av branschen där The Big Four verkar.

Även Dixon et al. (2004) talar om hinder som kan komma att påverka revisorns deltagande vid granskning av hållbarhetsrapporter och ett av dessa är att nya frågeställningar utan givna svar ideligen dök upp. Detta var gällande på 2000-talet, men även idag då flera av respondenterna förklarar att de dagligen ställs inför nya komplexa frågor kopplade till hållbarhet. Utvecklingen av hållbarhetsgranskning ser emellertid stark ut, men vägen dit kan antas komma att kantas av ett flertal hinder vilka utmanar The Big Four att utveckla nya lösningar för att möta marknadens efterfrågan. Ytterligare ett hinder som påverkar revisorn är revisorns syn avseende inkludering av hållbarhetsgranskning. Om revisorn är negativt inställd till att inkludera dessa aspekter i sin granskning kommer det att leda till svårigheter att utveckla hållbarhetsrapporteringen i framtiden (Dixon et al., 2004). Respondenternas positivitet gentemot ämnet kan antas sammanfalla med det faktum att alla är experter inom hållbarhetsområdet och därmed mer insatta än gemene man. Respondenterna kan även antas vara mer bevandrade gällande hållbarhetsfrågor än de medlemmar i FAR som har deltagit i studien och undersökningarna av Kairos Future (2013).

## 6. Slutsats och avslutande reflektioner

### 6.1 Slutsats

Syftet med denna studie var att undersöka hur revisionsbyråerna The Big Four förhåller sig till ett ökat hållbarhetsfokus med laguppdateringen som bakgrund. Detta har studerats genom fyra kvalitativa semistrukturerade intervjuer med en anställd från respektive revisionsbyrå av The Big Four. Intervjuerna berörde respondenternas yrkesroll, hur processen vid granskning av hållbarhetsrapporter ser ut samt spekulationer kring utvecklingen av hållbarhetsfrågor i framtiden. Följande frågeställning har varit utgångspunkten för studien:

- Hur reagerar The Big Four idag på ett genom lagkrav ökat hållbarhetsfokus och de eventuella möjligheter respektive utmaningar som uppstår?
- Varför granskar The Big Four hållbarhetsrapporter och hur går de tillväga vid granskning?
- Hur kan hållbarhetsgranskning komma att se ut i framtiden?

Den första punkten berör The Big Fours reaktion på ett, genom lagkrav, ökat hållbarhetsfokus och de eventuella möjligheter samt utmaningar som uppstår. Samtliga respondenter är överens om att det påverkar dem i sitt arbete, främst genom att det blir mer att göra då de företag som påverkas av laguppdateringen efterfrågar både rådgivning vid upprättning av hållbarhetsrapporten samt granskning av den. Således uppstår flera nya affärsmöjligheter för The Big Four. Vidare visar studien på att en problematik uppstår då revisorer försöker översätta sin väletablerade kunskap kring granskning av finansiell information direkt till hållbarhetsrapportering, då dessa två områden skiljer sig avsevärt. Dels skiljer sig graden av mognad och därmed innebörden av god redovisningssed, men olikheter återfinns även i omfattningen av möjligheter till konkretisering av granskningsarbetet. Då hållbarhet är ett område som har utvecklats kraftigt den senaste tiden förklarar flera av respondenterna att utbildning inom hållbarhetsrelaterade frågor är ett måste för att yrkesrollen ska klara av de ökade kraven, och detta faktum stöds av tidigare forskning. Med detta i åtanke konkluderas att The Big Four reagerar övervägande positivt på utvecklingen av hållbarhetsrapportering och granskning, samt uppmärksammar med intresse de affärsmöjligheter och utmaningar som medföljer de nya kraven.

Den andra studerade aspekten åsyftar tillvägagångssätt vid granskning av hållbarhetsrapporter, samt anledningen till granskningen. Situationen med granskningen är för tillfället i svensk lag att ökade krav har framkommit för företagen som rapporterar, men för tredje part som granskar dem kräver lagen i princip enbart ett uttalande om att rapporten är upprättad. En granskning görs med utgångspunkt i att underlätta för bland annat intressenter och andra som tar del av rapporten, men kravet att endast bocka av hållbarhetsrapporten mottages med försiktig, dock påtaglig, pessimism från studiens respondenter och andra inom branschen som har uttalat sig. Dessutom uttrycker studiens resultat att en högre grad gemensamma standarder för granskning av hållbarhetsrapporter, liknande de som finns för finansiell rapportering, är önskvärda för att få ut ett tillfredsställande resultat av granskningen genom att reducera de tolkningsfriheter som idag finns. Det kan således konstateras att flertalet kunniga inom området hade önskat striktare krav kring revisorns roll för att få ut så mycket som möjligt av företagets hållbarhetsrapportering. En omarbetning av uttalandet RevU 16 håller just nu på att genomföras och detta kommer, förhoppningsvis ur

respondenternas synvinkel, innehålla tydliga tillvägagångssätt och relevant information för revisorerna vid deras hållbarhetsgranskning. Detta går i linje med isomorfism inom den institutionella teorin då tvingande mekanismer, men också professionalism i form av exempelvis professionella bedömningar, så småningom leder till homogenitet hos organisationer inom samma bransch. Den potentiella homogeniteten i form av likriktad granskning av hållbarhetsrapporter skulle enligt studiens resultat sannolikt vara positiv för utvecklingen av hållbarhetsrapportering, exempelvis då institutionell likhet över revisionsorganisationers gränser tenderar att leda till ökad intressentnytta.

Avseende framtidsutsikterna tror samtliga respondenter att hållbarhetsrapportering och hållbarhetsgranskning kommer att få en ökad användning och en större roll i framtiden. En av respondenterna spekulerar emellertid kring huruvida begreppet hållbarhet kommer att få en minskad betydelse i framtiden och kommer att integreras i all annan rapportering. Flera av respondenterna prognostiserar liknande skeenden och detta skulle kunna leda till att integrerad rapportering kommer att få ett större utrymme och en ökad betydelse i framtiden. Den positiva bild som ges av respondenterna överensstämmer dock inte med den bild som uppvisas i framtidsstudien framtagen av Kairos Future, vilken bland annat redogör för att en knapp majoritet tror på en tillväxt inom hållbarhetsrapportering och granskning samt att en minoritet anser att det är önskvärt. Denna skillnad kan bland annat antas bero på att respondenterna i denna studie är specialister inom hållbarhetsområdet, medan framtidsstudien är mer baserad på åsikter av revisorer med olika kompetens och varierande erfarenheter. Studien visar även att det råder delade meningar gällande vilket ansvar revisorer och The Big Four har för den framtida utvecklingen av hållbarhetsrapportering. Vissa utomstående experter menar att revisorerna har en viktig uppgift framför sig då yrkeskårens ansvar för utvecklingen av hållbarhetsområdet är stort. Representanterna från The Big Four i denna studie är dock försiktiga med att uttrycka vilket ansvar de har i sin yrkesroll samt byråns ansvar. Detta kan tolkas som en försiktighetsåtgärd då ansvar och betydelse är komplexa begrepp med omfattande innebörd.

## **6.2 Begränsningar**

Det finns ett antal begränsningar gällande studiens genomförande vilka innebär att studiens slutsatser inte är allmänt vedertagna eller applicerbara. Några av dessa är att studien endast omfattar The Big Four och inte någon av de andra revisionsbyråerna, vilket innebär att studien kan ha gått miste om värdefulla åsikter och tankar från andra revisorer. Det faktum att studien är baserad på endast fyra intervjuer kan även diskuteras och om fler intervjuer hade genomförts finns det en möjlighet att resultatet hade varit annorlunda. Emellertid finns det idag relativt få revisorer som arbetar med hållbarhetsgranskning, vilket också har påverkat studien. En ytterligare faktor som har haft en stor inverkan är att intervjuerna genomfördes i ett tidigt skede och om dessa hade genomförts senare är det möjligt att både intervjumallen och de erhållna svaren hade sett ut på ett annat vis.

## **6.3 Förslag till framtida forskning samt studiens bidrag**

Av bland annat ovanstående orsaker är det enligt författarna av intresse att studera andra byråers tillvägagångssätt och syn på granskningen av hållbarhetsrapporter. Dessutom börjar uppdateringen av lagen gälla från räkenskapsår som inleds efter 31 december 2016, vilket innebär att revisorerna inte kommer att kunna granska någon av dessa hållbarhetsrapporter förrän år 2018. Med dessa faktorer i åtanke hade det varit av intresse att göra en liknande

studie om ett par år, och då intervjua ett större antal medarbetare från The Big Four, och även andra byråer, angående hur laguppdateringen har kommit att påverka revisorerna i praktiken. En del av denna studie berör framtiden och studiens resultat innehåller åsikter om att hållbarhet som begrepp kan komma att integreras, bli allmänt vedertaget och inkluderas i annan rapportering. Följaktligen vore fortsatta studier inom området önskvärda.

Författarnas önskan med denna studie är att skapa en typ av förståelse för The Big Fours roll gällande hållbarhetsgranskning och en förhoppning är att frågan gällande revisorernas utbildning inom hållbarhetsfrågor lyfts och diskuteras. Detta med utgångspunkt i den ökande efterfrågan på rådgivning och hållbarhetsgranskning från företagen, vilken öppnar upp för möjligheter men även svårigheter för The Big Four. Studien ämnar även ge en prognos om vilken roll hållbarhet kommer att ha i framtiden och om hållbarhetsgranskningen kommer att fortsätta att efterfrågas. Avslutningsvis önskar författarna att studien ska ge ett bidrag i form av att inspirera andra revisionsbyråer i sitt arbete med utveckling av hållbarhetsrelaterade tjänster.

## Källförteckning

Aktuell Hållbarhet. (2010). *GRI har inte förbättrat de statliga bolagens hållbarhetsarbete*. Hämtad 25-04-2017 från

<http://www.aktuellhallbarhet.se/gri-har-inte-forbatttrat-de-statliga-bolagens-hallbarhetsarbete/>

Baker, C., R. Bédard, J. & Prat dit Hauret, C. (2014). The regulation of statutory auditing: An institutional theory approach. *Managerial Auditing Journal*, 29(5), 371-394.

Bell, E. & Bryman, A. (2013). *Företagsekonomiska forskningsmetoder*. Stockholm: Liber

Bolagsverket. (u.å). *Revisorn - Aktiebolag*. Hämtad 12-06-2017 från  
<http://www.bolagsverket.se/ff/foretagsformer/aktiebolag/starta/revisor>

Bryman, A. & Nilsson, B. (2011). *Samhällsvetenskapliga metoder* (2., [rev.] uppl., ed.). Malmö: Liber.

Brundtland, G. & Hägerhäll, B. (1988). *Vår gemensamma framtid: [rapport från] Världskommissionen för miljö och utveckling under ordförandeskap av Gro Harlem Brundtland*. Stockholm: Prisma: Tiden.

Bäckström, Å. (2016, juni). Karriär i medvind. *Tidningen Balans*. Tillgänglig:  
<https://www.far.se/contentassets/1dd1e2c7c54348649175e9c09c3f5cce/balans-special---hallbarhet.pdf>

Clarke, K. & O'Neill, S. (2005). Is the environmental professional ... an accountant? *Greener Management International*, (49), 111.

DiMaggio, P. J. & Powell, W. W. (1983). The iron cage revisited: institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. *American Sociological Review*. Vol. 48, No. 2, 147-160.

Dixon, R., Mousa, G. A. & Woodhead, A. D (2004). The necessary characteristics of environmental auditors: A review of the contribution of the financial auditing profession. *Accounting Forum*, 28(2), 119-138.

Eccles, R. & Krzus, M. (2014). *The Integrated Reporting Movement*. Hoboken, New Jersey: John Wiley & Sons, Inc.

FAR. (2016a). *FAQ: Hållbarhetsredovisning enligt ÅRL*. Stockholm: FAR.

FAR. (2016b). *RevR 6 Bestyrkande av hållbarhetsredovisning*. Stockholm: FAR AB

FAR (2016c). *RevU 16 Revisorns granskning av bolagsstyrningsrapporten*. Stockholm: FAR AB

FAR. (2017). *Samlingsvolymen 2017 - Redovisning*. Hämtad 08-05-2017 från  
<https://www.farakademi.se/bok/samlingsvolymen-2017-redovisning/>

FAR. (u.åa). *Det här gör FAR*. Hämtad 19-05-2017 från <https://www.far.se/om-far/det-har-ar-far/>

FAR. (u.åb). *Specialistgrupp för hållbar utveckling*. Hämtad 10-05-2017 från <https://www.far.se/om-far/specialistgrupper2/specialistgruppen-for-hallbar-utveckling/>

FAR. (u.åc). *Tidningen Balans*. Hämtad 19-05-2017 från <https://www.far.se/medlemskap/tidningen-balans/>

FAR. (u.åd). *Vision och uppdrag*. Hämtad 19-05-2017 från <https://www.far.se/om-far/vision-och-uppdrag/>

Fernandez-Feijoo, B., Romero, S. & Ruiz, S. (2016). The assurance market of sustainability reports: What do accounting firms do?. *Journal of Cleaner Production*, 139, 1128-1137.

GRI. (u.å). *About GRI*. Hämtad 10-05-2017 från <https://www.globalreporting.org/information/about-gri/Pages/default.aspx>

GRI. (u.åb). *RG - Riktlinjer för hållbarhetsredovisning*. Hämtad 22-05-2017 från <https://www.globalreporting.org/resourcelibrary/GRI-G3-Swedish-Reporting-Guidelines.pdf>

Gray, R. (2000). Current Developments and Trends in Social and Environmental Auditing, Reporting and Attestation: A Review and Comment. *International Journal of Auditing*, 4(3), 247-268.

Halling, P. (2016, oktober). Hållbarhet = nya affärsmöjligheter. *Tidningen Balans*, 8. Tillgänglig: [http://www.faronline.se.ezproxy.ub.gu.se/filer/Dokument/Balans/2016/Balans\\_nr\\_8\\_2016.pdf](http://www.faronline.se.ezproxy.ub.gu.se/filer/Dokument/Balans/2016/Balans_nr_8_2016.pdf)

Hållbarhetslagen. (2017). *Nya hållbarhetslagen gäller från den 1 december 2016*. Hämtad 23-05-2017 från <http://www.hallbarhetslagen.se>

IFAC - International Federation of Accountants. (2017). *International Standard on Assurance Engagements (ISRE) 3000 (omarbetad) Andra bestyrkandeuppdrag än revisioner och översiktliga granskningar av historisk finansiell information*. Hämtad 23-05-2017 från <https://www.ifac.org/publications-resources/international-standard-assurance-engagements-isre-3000-omarbetad-andra>

Integrated Reporting <IR>. (u.å). *International <IR> Framework*. Hämtad 13-05-2017 från <http://integratedreporting.org/resource/international-ir-framework/>

Johansson, P. (2017, april). Per Johansson: "Inför enhetliga krav och tillsyn för all revision". *Tidningen Balans*, 4. Tillgänglig: [http://www.faronline.se.ezproxy.ub.gu.se/filer/Dokument/Balans/2017/Balans\\_nr\\_4\\_2017.pdf](http://www.faronline.se.ezproxy.ub.gu.se/filer/Dokument/Balans/2017/Balans_nr_4_2017.pdf)

Kairos Future. (2013). *Framtidens rådgivning, redovisning och revision - en resa mot år 2025*. Stockholm: Kairos Future.

Kairos Future. (u.å.). *Vi är Kairos Future*. Hämtad 19-05-2017 från <https://www.kairosfuture.com/se/om-oss/>

KPMG. (2017a). *Torbjörn Westman*. Hämtad 26-05-2017 från <https://home.kpmg.com/se/sv/home/contacts/w/se-people-torbjorn-westman.html>

KPMG. (2017b). *Vår historia*. Hämtad 30-03-2017 från <https://home.kpmg.com/se/sv/home/about/kpmg-i-korthet/var-historia.html>

Liliedahl, N. (2014, maj). Fel att formaliseras de mjuka frågorna. *Tidningen Balans*, 5. Tillgänglig: [http://www.faronline.se.ezproxy.ub.gu.se/filer/Dokument/Balans/2014/Balans\\_nr\\_5\\_2014.pdf](http://www.faronline.se.ezproxy.ub.gu.se/filer/Dokument/Balans/2014/Balans_nr_5_2014.pdf)

Mock, T., Rao, S. & Srivastava, R. (2013). The Development of Worldwide Sustainability Reporting Assurance. *Australian Accounting Review*, 23(4), 280-294.

Nobes, C. (2014). *Accounting: A Very Short Introduction*. New York: Oxford University Press

O'Dwyer, B. (2011). The Case of Sustainability Assurance: Constructing a New Assurance Service. *Contemporary Accounting Research*, 28(4), 1230-1266.

Patel, R. & Davidson, B. (2011). *Forskningsmetodikens grunder*. Lund: Studentlitteratur

Perego, P. & Kolk, A. (2012). Multinationals' Accountability on Sustainability: The Evolution of Third-party Assurance of Sustainability Reports. *Journal of Business Ethics*, 110(2), 173-190.

Revisorsnämnden. (u.å.). *Revisionen*. Hämtad 25-04-2017 från [http://www.revisorsnamnden.se/rn/for\\_revisorer/ansvar\\_och\\_uppgifter/revisionen.html](http://www.revisorsnamnden.se/rn/for_revisorer/ansvar_och_uppgifter/revisionen.html)

Scott, W. (1987). The adolescence of institutional theory. *Administrative Science Quarterly*; Dedicated to Advancing the Understanding of Administration through Empirical Investigation and Theoretical Analysis, 32(4), 493-511.

SFS 1995:1554. *Årsredovisningslagen*. Stockholm: Justitiedepartementet.

SFS 2016:947. *Lag om ändring i Årsredovisningslagen*. Stockholm: Justitiedepartementet.

Simnett, R., Vanstraelen, A. & Chua, W. (2009). Assurance on Sustainability Reports: An International Comparison. *The Accounting Review*, 84(3), 937-967.

Sinclair, H. (2016, november). Sveriges revisorer har nyckeln till framtiden. *Tidningen Balans*, 9. Tillgänglig: [http://www.faronline.se.ezproxy.ub.gu.se/filer/Dokument/Balans/2016/Balans\\_nr\\_9\\_2016.pdf](http://www.faronline.se.ezproxy.ub.gu.se/filer/Dokument/Balans/2016/Balans_nr_9_2016.pdf)

Söderlund, C. (2016, juni). Granskad hållbarhetsredovisning = dubbelt värde. *Tidningen Balans*. Tillgänglig: <https://www.far.se/contentassets/1dd1e2c7c54348649175e9c09c3f5cce/balans-special---hallbarhet.pdf>

Taylor, D., Sulaiman, M. & Sheahan, M. (2001). Auditing of environmental management systems: A legitimacy theory perspective. *Managerial Auditing Journal*, 16(7), 411-422.

Tilcsik, A. (2010). From ritual to reality: Demography, ideology, and decoupling in a post-communist government agency. *Academy of Management Journal*, 53(6), 1474-1498.

Wallage, P. (2000). Assurance on Sustainability Reporting: An Auditor's View. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 19, 53-65.

Watson, M. & MacKay, J. (2003). Auditing for the environment. *Managerial Auditing Journal*, 18(8), 625-630.

Westman, T. (2016, december). Hållbarhetsrapporter ska utgå ifrån väsentlighet och risk. *Tidningen Balans*. Hämtad 25-04-2017 från <http://www.tidningenbalans.se/nyheter/hallbarhetsrapporten-ska-utga-fran-vasentlighet-och-risk/>



## **BILAGA 1: Mail till potentiella intervjupersoner**

Hej!

Mitt namn är Caroline Karlsson och jag studerar vid Handelshögskolan i Göteborg och jag läser just nu mitt sista år på kandidatnivå. Nu i vår ska jag och min uppsatspartner Elin Ajax skriva vår uppsats, och vi har valt att skriva inom redovisning. Vi är intresserade av hållbarhetsrevision och vår idé är att undersöka hur olika revisionsbyråer går tillväga vid granskning av kundernas (företagens) hållbarhetsredovisning. Vi är nyfikna på att veta vilken metodik och vilket tillvägagångssätt som tillämpas vid granskning och vad som kännetecknar en bra kontra en sämre hållbarhetsredovisning. Vår frågeställning är inte huggen i sten ännu, så det finns utrymme för nya idéer och nyanseringar, men vi känner att hållbarhet är något som är oerhört viktigt idag och det skulle vara riktigt kul att få undersöka det närmare.

Vi har varit i kontakt med Peter Beusch, lektor vid Företagsekonomiska Institutionen vid Handelshögskolan i Göteborg, och han hänvisade oss att ta kontakt med Er då ni arbetar för en av de stora revisionsbyråerna och sitter med i specialistgruppen för hållbar utveckling för FAR.

Vi mailar till Er för att höra om Ni skulle ha möjlighet att ställa upp på en intervju angående detta ämne och på så sätt även ge ett djup till vår uppsats. Det hade varit jätteroligt och intressant att få höra från Er hur Ni arbetar med detta då det är en så stor och väsentlig del av den revision som Ni utför idag.

Vi har uppmärksammat att Ni verkar i Stockholm, så om Ni skulle ställa upp på en telefonintervju eller mailintervju skulle detta vara otroligt uppskattat av oss! Alternativt, om Ni har någon medarbetare på plats på Ert kontor i Göteborg som vi skulle kunna få en personlig intervju med hade det varit kanon.

Förhoppningsvis så tycker Ni att vår idé verkar intressant och vi hoppas att Ni har möjlighet att ställa upp på en intervju!

Med vänliga hälsningar,  
Caroline Karlsson och Elin Ajax

## **BILAGA 2: Informationsmail till intervjupersoner**

Hej *Namn*!

Vi hör av oss till dig angående vår intervju på *datum*. Det ska bli mycket intressant att få prata med dig! Nedan följer lite information om intervjun samt frågor angående intervjun.

Intervjun kommer att fokusera på er roll inom hållbarhet, hur granskningen av hållbarhetsredovisning går till och hur ett ökat fokus på hållbarhet (bland annat införandet av den nya hållbarhetsredovisningslagen) påverkar er och ert arbete.

Vi har ett par tekniska frågor inför intervjun:

- Hur lång tid har vi till förfogande för intervjun?
- Får vi spela in intervjun?
- Får vi nämna ert namn i uppsatsen? Den kommer att publiceras.
- Har vi möjlighet att kontakta er via mail vid eventuella följdfrågor vid senare tillfälle?

Vi ser fram emot att höras på *datum*!

Med vänlig hälsning,  
Caroline och Elin

## BILAGA 3: Intervjufrågor

Dessa frågor har varit utgångspunkten vid alla intervjuer, men har varierats något utifrån respondentens befattning och svar samt disponerats något olika beroende på intervjuernas längd.

Individuell bakgrund:

1. Kan du kortfattat berätta vilken roll du har?
2. På vilket/vilka sätt berör ditt arbete hållbarhet idag? Utför du själv någon granskning?

Hållbarhetsgranskning:

3. Vad utmärker en "bra" hållbarhetsredovisning?
4. Hur skiljer sig hållbarhetsgranskningen från hur ni granskar kundernas finansiella redovisning? Finns det exempelvis en standardiserad process?
5. Hur har den nya redovisningslagen påverkat dig i ditt arbete och hur tror du att den kommer att påverka framöver?
6. Om vi har förstått det rätt så finns det inga tydliga krav på hur granskningen av hållbarhetsredovisningen ska genomföras. Vad anser du om att det endast krävs ett godkännande av hållbarhetsredovisningen och ingen djupare granskning?
7. Vad innebär detta för problem/möjligheter/svårigheter för er när ni granskar redovisningen?
8. Hur mycket kan/vill ni påverka era kunders hållbarhetsredovisning? Tänker på vad som står i lagen och hur mycket "extra" som kan krävas.
9. Finns det någon skillnad på granskningen beroende på företagets storlek?

Framtid:

10. Hur uppfattar du som ledamot i FARs specialistgrupp att det ökade fokuset på hållbarhet inom redovisning tas emot av företagen/revisorerna/samhället?
11. Vi har förstått att RevU 16 kommer att utarbetas under år 2017. Har ni möjlighet att berätta något om vad som kommer att innehålla/Vad tror och hoppas du att den kommer att innehålla?
12. Tror du att metodiken kring granskningen kommer att se likadan ut mellan byråerna och kommer detta leda till jämförbarhet mellan företagens redovisningar?
13. Hur tror ni att det kommer se ut i framtiden inom hållbarhetsredovisningen?
14. Är det något mer som du tänker på som du skulle vilja ta upp?