

Örebro universitet
Handelshögskolan
Självständigt arbete, avancerad nivå
Handledare: Per Forsberg
Examinator: Hans Englund
VT 2016-06-03

Granskningsbarhet

En studie om granskning av hållbarhetsredovisningar i stora svenska bolag

Erik Larsson 900503
Hugo Schöllin 930828

Förord

Vi vill rikta ett stort tack till vår handledare Per Forsberg som gett bra synpunkter och svarat på frågor under hela processen. Vidare vill vi även tacka alla som deltagit på seminarier och delat med sig av sina synpunkter och åsikter för att hjälpa studien.

Ett extra stort tack vill vi rikta till studiens samtliga intervjuobjekt som tagit sig tid och ställt upp trots fullbokade scheman, utan er hjälp hade uppsatsen inte varit möjlig att genomföra.

Örebro den 27 Maj 2016.

Erik Larsson

Hugo Schöllin

Abstract

Date: 2016-06-03

Course: Business Administration, Master Thesis, Second Level, 30 credits

Institution: School of Business, Örebro University Sweden

Authors: Erik Larsson & Hugo Schöllin

Title: Auditability – A study concerning the assurance of big swedish companys sustainability reports

Purpose: The purpose of the study is to identify auditors' perceived barriers when assuring sustainability reports. This paper thereby seeks to explain the underlying factors for the limited level of assurance in the majority of swedish assurance reports.

Theoretical basis: The theory that is used to identify and analyse the perceived barriers is mostly based on the analytical concept auditability. To further explain the concept it is divided into three themes wich are all relevant to achive an auditable environment. These themes are verifiability, interaction and regulation.

Method: To locate essential studyobjects a pilot study was conducted on big swedish companies' sustainability reports and their third party assurance reports. Furthermore the study has a qualitative approach with semi-structured interviews as data collection tool. The interviews are conducted with auditors at the largest firms. To generate a conclusion the collected data was compared to existing theory on the subject.

Conclusion: Barriers for auditability regarding sustainability reports is that the auditors' considers it to be sufficient with assurance to a limited level and the stakeholders don't know the difference between the levels of assurance. Other perceived barriers to auditability are: Difficulties in making soft values measurable, companies' ignorance concerning sustainability reporting, a lack of internal documentation and unsufficient regulation on the area.

Keywords: Auditability, barriers, sustainability reporting, RevR6

Sammanfattning

Datum: 2016-06-03

Kurs: Företagsekonomi, avancerad nivå, självständigt arbete, 30HP

Institution: Handelshögskolan, Örebro Universitet

Författare: Erik Larsson & Hugo Schöllin

Titel: Granskningsbarhet – En studie om granskning av hållbarhetsredovisningar i stora svenska bolag

Syfte: Syftet med studien är att identifiera de barriärer som revisorer upplever vid granskning av hållbarhetsredovisningar. Det vill säga vilka faktorer som ligger till grund för den begränsade säkerheten i många svenska granskningsrapporter.

Teoretisk utgångspunkt: Teorin som används för att identifiera och analysera de upplevda barriärerna har sin grund i det analytiska begreppet auditability, som i studien benämns granskningsbarhet. För att förklara och problematisera begreppet delas det in i tre områden som alla är relevanta för att uppnå en granskningsbar miljö. Dessa är verifierbarhet, interaktion samt reglering.

Metod: För att lokalisera relevanta studieobjekt genomfördes en förstudie på stora svenska bolags hållbarhetsredovisningar och dess bestyrkanderapporter. Studien har ett kvalitativt synsätt med semi-strukturerade intervjuer som verktyg för datainsamling. Intervjuerna har genomförts med revisorer på Sveriges största revisionsbyråer. För att generera en slutsats jämfördes insamlad data med existerande teori.

Slutsats: Barriärer till granskningsbarhet i hållbarhetsredovisningar är att revisorerna anser det vara tillräckligt med bestyrkande till begränsad säkerhet och att intressenterna inte upplever någon skillnad mellan de olika säkerhetsnivåerna. Ytterligare upplevda barriärer till granskningsbarhet är: Svårigheter att göra mjuka värden mätbara, företags okunskap gällande hållbarhetsredovisning, bristande intern dokumentation och otydlig reglering på området.

Nyckelord: Granskningsbarhet, barriärer, hållbarhetsredovisning, RevR6.

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

| | |
|---|-----------|
| 1. INLEDNING | 1 |
| 1.1 BAKGRUND | 1 |
| 1.2 PROBLEM MED GRANSKNING AV HÅLLBARHETSREDOVISNINGAR..... | 3 |
| 1.3 SYFTE OCH FRÅGESTÄLLNING | 5 |
| 2. RAMVERK OCH STANDARDS FÖR GRANSKNING | 5 |
| 2.1 GRI | 5 |
| 2.2 ISAE3000 | 7 |
| 2.3 AA1000AS..... | 8 |
| 2.4 REVR6..... | 8 |
| 3. TEORETISK UTGÅNGSPUNKT | 9 |
| 3.1 GRANSKNINGSBARHET | 9 |
| 3.2 VERIFIERBARHET | 10 |
| 3.3 INTERAKTION..... | 12 |
| 3.4 REGLERING | 13 |
| 3.5 ANALYSMODELL | 14 |
| 4. METOD | 15 |
| 4.1 UNDERSÖKNINGSMETOD | 15 |
| 4.2 DATAINSAMLING OCH URVAL..... | 16 |
| 4.3 INTERVJUGUIDE | 20 |
| 4.4 METODREFLEKTION | 21 |
| 5. EMPIRI | 23 |
| 5.1 S.1..... | 24 |
| 5.1.1 <i>Reglering och utvecklandet av standards</i> | 24 |
| 5.2 R.1 | 25 |
| 5.2.1 <i>Verifierbarhet</i> | 26 |
| 5.2.2 <i>Interaktion</i> | 27 |
| 5.2.3 <i>Reglering</i> | 28 |
| 5.3 R.2 & R.3 | 28 |
| 5.3.1 <i>Verifierbarhet</i> | 29 |
| 5.3.2 <i>Interaktion</i> | 30 |
| 5.3.3 <i>Reglering</i> | 30 |
| 5.4 R.4 | 31 |
| 5.4.1 <i>Verifierbarhet</i> | 31 |
| 5.4.2 <i>Interaktion</i> | 32 |
| 5.4.3 <i>Reglering</i> | 33 |
| 5.5 R.5 | 33 |
| 5.5.1 <i>Verifierbarhet</i> | 33 |
| 5.5.2 <i>Interaktion</i> | 34 |
| 5.5.3 <i>Reglering</i> | 35 |
| 5.6 SAMMANSTÄLLNING AV INSAMLAD DATA..... | 36 |
| 6. ANALYS | 39 |
| 6.1 VERIFIERBARHET | 39 |
| 6.1.1 <i>Risikanalys</i> | 39 |
| 6.1.2 <i>Bevisinsamling</i> | 40 |
| 6.1.3 <i>Kostnad</i> | 41 |
| 6.2 INTERAKTION..... | 42 |
| 6.2.1 <i>Särkoppling</i> | 42 |
| 6.2.2 <i>Oberoende</i> | 43 |

| | |
|---------------------------------------|-----------|
| 6.3 REGLERING..... | 44 |
| 6.3.1 Tydlighet..... | 44 |
| 6.3.2 Tillräcklighet..... | 44 |
| 6. SLUTSATS | 45 |
| 7. AVSLUTANDE DISKUSSION | 47 |
| 8. KÄLLFÖRTECKNING..... | 49 |

1. Inledning

1.1 Bakgrund

Att granska information av olika karaktär har fått en framträdande roll i dagens samhälle. Michael Power har blivit en ikon inom området och han menar att användandet av ordet granskning ökade markant under sent 1980-tal och tidigt 1990-tal. Granskning av organisationers finansiella verksamhet var väletablerat, men under denna tid växte även krav på granskning av flera andra områden fram (Power, 1999). Exempelvis började miljömässiga aspekter, bolagets styrning och teknologi att granskas. Granskningen sågs under 1970- och 1980-talet som ett medel för verksamhetsförbättring (Lindgren, 2014). Från och med slutet av 90-talet fick granskning en allt viktigare roll vid utvärdering och kontroll av huruvida verksamheter följer regelverk och lagstiftning.

Även om granskningen varierar inom olika områden finns det två kriterier som måste uppfyllas för att en granskning ska vara möjlig, dessa är dels att skapa en institutionell kunskapsbas som är generellt accepterad och anses legitim samt att skapa en miljö där kunskaperna kan appliceras på verkligheten (Power, 1996). Detta kallas att göra fenomen granskningsbara, vilket de inte är från början (Power, 1996;1999). Granskningsbarhet motsvaras av det analytiska begreppet *auditability* som är vanligt förekommande inom internationell forskning om granskning. Power (1999) definierar granskningsbarhet som:

”In short, audit works because organizations have literally been made auditable; audit demands the environment, in the form of systems, and performance measures, which make a certain style of verification possible”

Att granska information kan ses som ett medel för att mäta och bedöma dess kvalitet. Kvalitetsmätning anses vara en hård form av uppföljning där informationen som används normalt är kvantitativ (Lindgren, 2014). Det kan exempelvis handla om nyckeltal eller statistik som vanligtvis återfinns i den finansiella redovisningen. Om information som ska granskas istället är av kvalitativ art medför det vissa svårigheter gällande mätning och jämförbarhet. Då behöver den ”kvantifieras” och göras granskningsbar (Power, 1996;1999). Denna problematik gäller inte minst hållbarhetsredovisning som ofta handlar om att redogöra

för flera olika kvalitativa ansvarsåtaganden. Informationen som återfinns i hållbarhetsredovisningar uttrycks också ofta i kvalitativa termer och det är därför intressant att se hur dessa mjuka värden görs granskningsbara.

Hållbarhetsredovisning innehåller idag information om företags sociala, etiska och miljömässiga aspekter (Frostenson, Helin & Sandström, 2015). Kraven på företags hållbarhetsarbete har ökat de senaste åren och från 2017 kommer det vara tvingande för större¹ svenska företag att upprätta en hållbarhetsredovisning och dessutom få den granskad av en oberoende tredje part (Sveriges Riksdag, 2014). Likt granskning utvecklas hållbarhetsredovisningen kontinuerligt över tid. Det kan beskrivas som en konsekvens av den offentliga debatten, vilket har medfört att olika frågor varit aktuella under olika perioder (Deegan & Unerman, 2011). En annan drivande faktor i utvecklingen på hållbarhetsområdet är ökad globalisering och teknisk utveckling. Bland annat har *outsourcing* och *offshoring* förändrat hur arbetsmarknaden ser ut, vilket ställer högre krav på information angående arbetsförhållanden och socialt ansvarstagande (Frostenson et.al, 2015).

Att hållbarhetsredovisning har blivit något som i allt högre grad ses som en norm visar sig då 93 procent av världens 250 största företag miljöredovisade år 2013 (KPMG, 2013). 82 procent av dessa 250 företag hänvisade till *Global Reporting Initiatives* (GRI) riktlinjer i sin hållbarhetsredovisning, vilket bevisar hur betydelsefull organisationen är. Att ställa upp sin hållbarhetsredovisning enligt ett ramverk med klara riktlinjer ökar transparens och jämförbarhet (Frostenson et.al, 2015). För att ytterligare kvalitetssäkra samt öka tillförlitligheten i informationen finns rekommendationer som går ut på att granskning ska genomföras av en tredje part (GRI, 2013). Tidigare forskning har visat att granskning av hållbarhetsinformation ger en ökad tillförlitlighet, men det finns kvalitetsskillnader i granskningsrapporterna som beror på den granskande aktörens yrkestillhörighet. En hållbarhetsredovisning som blivit granskad av en revisor uppnår ofta en högre tillförlitlighet än den som blivit granskad av en miljökonsult. (Zorio, Garcia-Benau & Sierra, 2013)

Det finns flera olika internationella riktlinjer som används vid granskning av hållbarhetsredovisning och dessa skiljer sig åt. Två vanligt förekommande internationella

¹ För att klassas som större ska ett företag uppfylla mer än 1 av följande tre kriterier; företaget har över 250 anställda, en balansslutning på över 175 miljoner kronor eller en nettoomsättning på över 350 miljoner kronor (Sveriges Riksdag, 2014).

ramverk är *AA1000 Assurance Standard* (AA1000AS) och *International Standard on Assurance Engagements 3000* (ISAE3000). Dessa liksom *Revisionsrekommendation 6* (RevR6), som är den svenska motsvarigheten av ISAE3000, ger övergripande riktlinjer för hur en hållbarhetsredovisning bör granskas. Gemensamt för de tre ramverken är att olika säkerhetsgrader kan uppnås, detta innebär att den granskande aktören ger ett uttalande angående sanningsenligheten i informationen. Säkerhetsgraderna benämns ”begränsad” och ”rimlig” (IFAC, 2013; Accountability, 2008). Den dominerande säkerhetsgraden som uppnås idag är begränsad, hela 72 procent av världens 100 största företag väljer att granska sin hållbarhetsredovisning med en begränsad säkerhet (KPMG, 2013). Att låta sin hållbarhetsredovisning granskas är fortfarande oreglerat i stora delar av världen. Det finns heller inga krav på att granskningen ska göras av en revisor eller på vilket sätt granskningen ska genomföras (Junior, Best & Cotter, 2014).

1.2 Problem med granskning av hållbarhetsredovisningar

Som nämnts ovan rekommenderar GRI att företag låter sin hållbarhetsredovisning granskas av en tredje part för att kvalitetssäkra samt öka tillförlitligheten i informationen. Även *International Federation of Accountants* (IFAC) beskriver granskningen som ett verktyg för att öka den upplevda trovärdigheten av hållbarhetsredovisningen hos företagets intressenter (IFAC, 2013). Vidare visar tidigare forskning på området att en oberoende granskning ökar användarnas grad av tilltro till att informationen som presenteras överensstämmer med verkligheten (Epstein & Rejc, 2014; Larsson & Ljungdahl, 2008). *Accountability* är en av organisationerna som utvecklar ramverk för granskning av icke finansiell information och de definierar effekten av granskning som ”Credibility can be considerably enhanced through independent external assurance, using accepted professional standards” (Accountability, 2008). *Föreningen Auktoriserade Revisorer* (FAR) har genom RevR6 definierat oberoende granskning av hållbarhetsredovisning som ”En oberoende granskning av information som presenteras i en frivillig separat hållbarhetsredovisning är ett bestyrkandeuppdrag vars syfte är att en granskare uttalar en slutsats om den redovisade informationen överensstämmer med de kriterier som hållbarhetsredovisningen har upprättats utifrån” (FAR, 2015).

Både internationell och nationell regleringen kring granskning av hållbarhetsredovisningar är omdebatterat. Kritik som ställts mot granskningen är bland annat att det blir svårt för allmänheten att förstå vad granskningen innebär (Lennartsson, 2015). Vanligt förekommande uttryck i granskningsrapporter är; ”Vårt ansvar är att uttala en slutsats om

hållbarhetsredovisningen grundad på vår översiktliga granskning” och ”De granskningsåtgärder som vidtas vid en översiktlig granskning gör det inte möjligt för oss att skaffa oss en sådan säkerhet att vi blir medvetna om alla viktiga omständigheter som skulle kunna ha blivit identifierade om en revision utförts” (Boliden, 2013). Citat som dessa skapar ingen tydlighet och ger heller ingen preciserad förklaring till hållbarhetsredovisningens egentliga kvalitet. Om ingenting med säkerhet kan sägas om trovärdigheten i informationen, finns det ingen anledning att utföra en granskning (Lindeberg, 2007). Resultat från tidigare studier visar att bestyrkanderapporter generellt saknar förklaring till den granskande aktörens slutsats och är på så vis inte fullständiga (Gillet, 2011; Deegan, Cooper & Shelly, 2006).

Ytterligare problematik ligger i möjligheten att skönmåla företagets påverkan och utelämna negativa händelser. I en studie av 23 företag där samtliga hade upprättat sina hållbarhetsredovisningar enligt GRIs riktlinjer undersöktes hur väl de följt kravet på att inkludera både positiva och negativa händelser. Resultatet visade att 90 procent av händelserna som påverkade företagens hållbara utveckling negativt hade uteslutits ur rapporterna (Boiral, 2013). Detta är förvånande med tanke på GRIs kvalitetsmässiga principer gällande balans, fullständighet och öppenhet (GRI, 2015). Djupare granskning av dessa rapporter hade kunnat genomskåda detta och de publicerade rapporterna hade då blivit mer fullständiga och balanserade. Med en översiktlig granskning är risken att denna typ av ”fusk” aldrig upptäcks.

Antalet företag som upprättar en hållbarhetsredovisning ökar ständigt (KPMG, 2013). Trots detta visar forskning att antalet hållbarhetsredovisningar som granskas av tredje part har stagnerat (Junior et.al, 2014). Detta indikerar att det uppfattade värdet av granskningen inte har ökat på samma sätt som det uppfattade värdet av själva upprättandet av en hållbarhetsredovisning. En förklaring till varför värdet inte ökar till följd av granskningen är avsaknaden av tydliga och specifika riktlinjer angående hur granskaren ska gå tillväga. Det finns även en osäkerhet bland intressenter kring vad granskningen egentligen innebär, då den tenderar att skilja sig beroende på vilka riktlinjer som följts och vilken typ av aktör som genomfört granskningen (Junior et.al, 2014).

Forskning har som nämnts ovan visat att det finns en stor osäkerhet kring granskning av hållbarhetsredovisning, både vad gäller granskningens kvalitet och vad det är som kan granskas. Det finns mycket teori kring granskningsbarhet, men vilka aspekter som försvårar

granskningen av hållbarhetsredovisningar i praktiken är relativt outforskat och många bestyrkanden genomförs i dagsläget endast med begränsad säkerhet.

1.3 Syfte och frågeställning

Studien ämnar bidra med en ökad förståelse kring granskningsbarhet samt förklara bakomliggande faktorer till otydligheten i svenska granskningsrapporter.

Syftet uppnås genom att identifiera revisorers upplevda barriärer vid granskning av hållbarhetsredovisning. Det vill säga vilka faktorer som ligger till grund för att många svenska granskningsrapporter endast bestyrks med begränsad säkerhet. Detta åstadkoms genom att först undersöka stora svenska bolags uttalanden angående granskning av hållbarhetsinformation, med efterföljande intervjuer på Sveriges största revisionsbyråer. Nedan presenteras studiens frågeställning, vilken kommer att fungera som verktyg för att uppfylla studiens syfte.

- Vilka barriärer upplever revisorer beträffande granskningsbarheten i svenska hållbarhetsredovisningar?

2. Ramverk och standards för granskning

För att skapa en djupare förståelse för granskning av hållbarhetsredovisningar presenteras nedan en beskrivning av de centrala ramverken som påverkar hållbarhetsredovisningen och granskningen. Vilka ramverk och riktlinjer som presenteras har sin grund i en förstudie som genomfördes på 30 stora svenska bolags granskningsrapporter. Detta avsnitt utgör en grund för tolkning av insamlad data samt bidrar till att skapa kontext för läsaren.

2.1 GRI

GRI är en självständig icke vinstdrivande organisation som startades 1997 och har bland annat som målsättning att skapa ett ramverk för hållbarhetsredovisning. Det är den dominerande och mest inflytelserika aktören gällande hållbarhet (KPMG, 2013). Ramverket har släppts i flera utgåvor från år 2000, där den senaste släpptes 2013 och benämns G4. I denna utgåva har GRI lagt stor tyngd på att utveckla rapporteringen gällande väsentlighet, det vill säga att informationen som presenteras har ett tydligt sammanhang med verksamheten och dess påverkan på omvärlden (Frostenson et.al, 2015). G4 utgår från fyra innehållsmässiga principer, dessa är enligt GRI (2013):

- Inkludering av intressenter – företaget ska identifiera sina intressenter och tydligt visa hur de arbetar med att uppfylla deras krav och förväntningar.
- Hållbarhetssammanhang – hållbarhet ska tolkas efter övergripande miljömässiga och sociala mål och företagets resultat ska presenteras därefter.
- Väsentlighet – denna princip innebär att informationen som redovisas ska vara relevant för företaget och dess intressenter gällande miljömässig, social och ekonomisk påverkan.
- Fullständighet – hållbarhetsredovisningen ska täcka in tillräckligt med områden för att åskådliggöra företagets positiva och negativa påverkan.

Utöver dessa har de även utvecklat principer angående redovisningens kvalitet. Principerna är grundläggande, detta för att synliggöra resultat på ett effektivt sätt. Kvalitetsprinciperna är viktiga för att ge intressenter möjlighet att ta välgrundade beslut utifrån information som presenteras. Principerna är enligt GRI (2013):

- Balans – både positiva och negativa aspekter ska redovisas för att underlätta en oberoende bedömning.
- Jämförbarhet – redovisningen ska ha samma typ av information över tid för att kunna jämföra mellan perioder samt öka jämförbarheten mellan organisationer.
- Precision – informationen ska vara tillräckligt preciserad och specifik för att möjliggöra en bedömning av företaget.
- Aktualitet – hållbarhetsrapporten ska göras tillgänglig för intressenter när redovisad information fortfarande är aktuell.
- Tydlighet – redovisningen ska vara förståelig och tillgänglig.
- Tillförlitlighet – verifierationer som ligger till grund för informationen som presenteras ska hållas tillgängliga för att möjliggöra granskning.

För att företag ska kunna säga att de följer GRI krävs det att de följer indikatorerna som GRI ger ut. Det finns totalt 91 indikatorer som ingår i 58 generella standardupplysningar. Hur många av dessa som företag måste lämna upplysningar om beror på vilken typ av hållbarhetsredovisning som upprättats. Det finns två alternativ för företag att redovisa enligt

G4, dels kärnrapportering, som innebär att 34 av de 58 generella upplysningarna ska lämnas. De kan också välja att göra en omfattande rapportering, vilket innebär att alla 58 generella upplysningar ska lämnas om inte särskilda skäl anges. Utöver dessa generella upplysningar finns även specifika standardupplysningar. Dessa aspekter bryts sedan ned i 91 indikatorer. Om en kärnrapportering utförs ska en indikator per väsentlig aspekt redovisas. Genomförs istället en omfattande rapportering ska alla indikatorer under varje väsentlig aspekt rapporteras. För att avgöra vilka aspekter som är viktiga för företaget genomförs en väsentlighetsanalys, där intressenternas och företagets syn på vad som är av stor vikt ställs mot varandra. De aspekter som båda parter anser väsentliga ska behandlas i hållbarhetsredovisningen (GRI, 2015).

2.2 ISAE3000

ISAE3000 är ett internationellt accepterat ramverk för granskning av icke finansiell information. Riktlinjerna släpptes av International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) år 2003 för att tillhandahålla grundläggande principer för professionella revisorer (Jones & Ratnatunga, 2012). Ramverket utvecklades framförallt för att ge granskande aktörer möjligheten att uttala sig om trovärdigheten i hållbarhetsinformation. Standarden ger även råd om hur ett uttalande av granskningen ska genomföras. En granskning ska enligt ISAE3000 utföras genom att den granskande aktören bedömer kvaliteten på hållbarhetsredovisningen utifrån regelverk och riktlinjer som använts för att upprätta dokumentet (Gillet, 2011). För att granskningen ska kunna genomföras enligt ramverket krävs det att informationen företaget tillhandahåller uppfyller en viss kvalitet gällande relevans, fullständighet, reliabilitet, neutralitet och begriplighet. En central del i granskningsarbetet är att den granskande aktören ska ha dokumentation som ligger till grund för slutsatsen som presenteras (IFAC, 2013).

En granskning enligt ISAE3000 kan resultera i ett uttalande om informationen uppfyller en rimlig eller begränsad säkerhetsgrad. För att uttalandet ska göras med en rimlig säkerhetsgrad krävs det att granskaren skapar sig en djupare förståelse för hur organisationen fungerar internt. Detta för att kunna identifiera och bedöma riskerna gällande informationen som presenterats. Det krävs även ett större engagemang, dels av företaget men även av revisorn. Det kan exempelvis handla om att företaget måste vara mer tillmötesgående och involvera revisorn i hela processen med hållbarhetsarbetet. För att uppnå en begränsad säkerhetsgrad krävs det att granskaren skapar sig en översiktlig bild över verksamheten och identifierar riskområden där felaktig information kan förekomma. Skillnaden mot en rimlig säkerhetsgrad

är att det inte krävs samma uppföljning gällande befintliga riskområden, utan snarare en indikation var felkällor kan uppstå. (IFAC, 2013)

2.3 AA1000AS

Första utgåvan av AA1000AS släpptes av *Accountability* år 2003 och skapades för att säkerställa trovärdigheten och kvaliteten i hållbarhetsrapportering. Ramverket utvecklades genom att hundratals organisationer i över 20 länder konsulterades och deras synpunkter sammanställdes. Målet med ramverket är att tillhandahålla ett verktyg för granskare i arbetet med kontroll av företags hållbarhetsrapportering samt möjliggöra en reflektion kring detta i ett avslutande uttalande. Likt ISAE3000 används AA1000AS för att göra en översiktlig granskning av hur väl företag följer regelverk och förhåller sig till ramverk. Inom AA1000AS finns även en djupare dimension som ger detaljerade instruktioner för mätning av specifika områden inom icke finansiell redovisning.

Ännu en likhet mellan ISAE3000 och AA1000AS är att granskningen klassificeras som en av två möjliga säkerhetsgrader. Dessa benämns inom AA1000AS som måttlig eller hög (Accountability, 2008), säkerhetsgraderna kommer i denna studie likställas med begränsad och rimlig säkerhet. Detta eftersom det finns stora likheter mellan begreppen och eftersom det underlättar jämförelse mellan ramverken. En granskning som uppnår en begränsad säkerhetsgrad ska öka intressentens förtroende för informationen. Målet med en rimlig säkerhetsgrad är att skapa förutsättningar för ett högt förtroende gällande den presenterade informationen. Den största skillnaden mellan en rimlig eller begränsad granskning enligt AA1000AS ligger i bevisinsamlingen för att verifiera informationen. För att en rimlig säkerhetsnivå ska uppnås krävs det, likt ISAE3000, att granskaren samlar bevis från hela organisationen för en djupare förståelse gällande interna processer. En begränsad säkerhetsnivå uppnås genom bevisinsamling på styρνivå för att skapa sig en översiktlig bild av organisationen. (Accountability, 2008)

2.4 RevR6

RevR6 är en svensk anpassning av ISAE3000. Rekommendationen används av svenska revisorer som vägledning för bestyrkande av hållbarhetsredovisningar. Målet med rekommendationen är att granska informationen för att fastställa om den uppfyller relevanta kriterier. Vid bestyrkande av hållbarhetsredovisning med RevR6 som utgångspunkt spelar intressenternas informationsbehov en central roll. (FAR, 2015)

Likt de andra ramverken finns det även i RevR6 två säkerhetsgrader för informationen. Då det är en svensk tillämpning av ISAE3000 benämns dessa som rimlig och begränsad. För att uppnå rimlig säkerhet enligt RevR6 krävs det som benämns revision. Vid revision ska granskaren med stor säkerhet kunna intyga att informationen är trovärdig och korrekt. Värt att poängtera är att begreppet rättvisande bild, som är accepterat inom revision av finansiell information, inte kan tillämpas vid bestyrkande av hållbarhetsredovisning (FAR, 2015). För att uppnå en begränsad säkerhetsgrad genomförs en översiktlig granskning och det ska tydligt framgå i granskningsrapporten att väsentliga felkällor kan ha förbisetts. Därför har inte en granskningsrapport med begränsad säkerhet lika hög trovärdighet som ett bestyrkande med rimlig säkerhet. Ytterligare en skillnad är att ett uttalande med rimlig säkerhet ges i positiv form, till skillnad från ett uttalande med begränsad säkerhet som ges i negativ form (FAR, 2015).

3. Teoretisk utgångspunkt

I avsnittet presenteras ett antal relevanta teman som studien kommer kretsa kring för att leda datainsamlingen mot studiens syfte. Dessa teman kommer avslutningsvis sammanfattas och bilda studiens analysmodell som kommer ligga till grund för det fortsatta arbetet.

3.1 Granskningsbarhet

Studien utgår främst från det analytiska begreppet granskningsbarhet, som motsvaras av engelskans *auditability*. Begreppet återkommer frekvent i litteratur och används av flera forskare för att förklara vad det är som gör granskning av olika fenomen möjligt (Power, 1996;1999;Gillet, 2011;Skaerbaek, 2009). Granskningsbarhet har exempelvis använts som analytiskt begrepp för att undersöka hur aktiviteter inom den danska militären görs mätbara (Skaerbaek, 2009). Studien kommer fram till tre centrala teman som varit relevanta i granskningsprocessen. Dessa är: Granskarens identitet, granskningsrapporten som ett verktyg för ökad trovärdighet samt hur strategier används för att göra aktiviteter granskningsbara utan att förändra aktivitetens syfte. (Skaerbaek, 2009)

Power (1999) beskriver fyra kriterier som måste vara uppfyllda för att en granskningsprocess ska kunna äga rum. Dessa är: Granskaren måste vara oberoende gentemot granskningsobjektet, det ska finnas dokumentation och bevis som går att analysera, det krävs

en tydlig bild över hur insamlat material ska analyseras samt att det finns ett tydligt definierat objekt för granskningen. När dessa kriterier kombineras möjliggör det ett välgrundat uttalande angående kvaliteten och trovärdigheten i redovisad information.

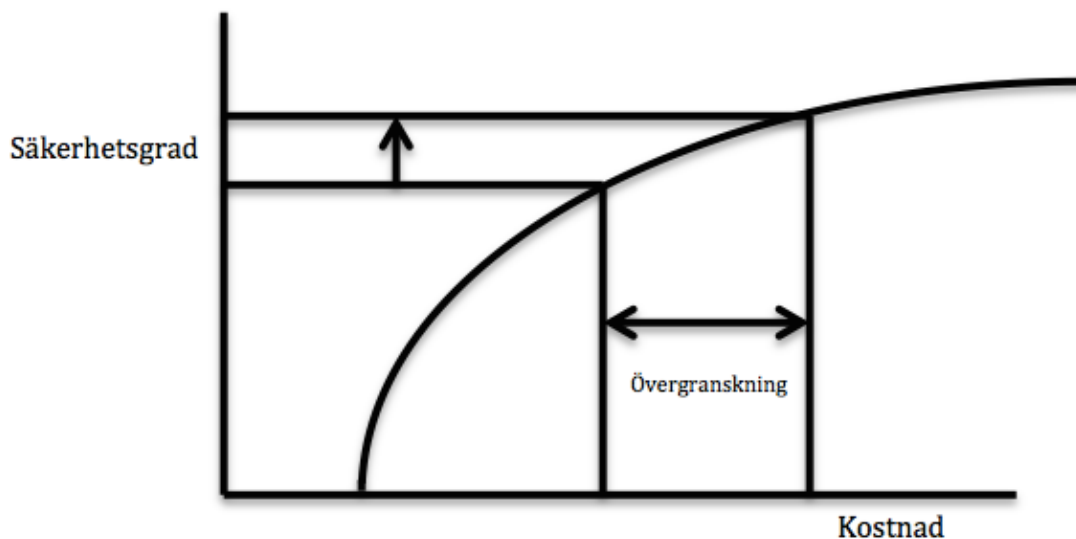
I en studie av stora franska företag undersöks oberoende granskning gällande hållbarhetsredovisningar. Studien belyser fyra aspekter som anses viktiga för att skapa en granskningsbar miljö. Det krävs en tydlig bild över vad som är väsentligt för organisationen att mäta samt klara mål över vad granskningen ska resultera i. Den andra aspekten är den granskande aktörens professionella roll samt engagemang mot företaget. Det vill säga hur väl samarbetet fungerar mellan redovisningsenhet och granskare. Den interna drivkraften och viljan att förändras beskrivs som den tredje aspekten, att inte se granskningsrapporten som ett betyg, utan som en möjlighet att utvecklas. Sista området som diskuteras är hur intressenternas krav tas i beaktande vid upprättandet av hållbarhetsredovisning och dess granskning. (Gillet, 2011)

Tidigare forskning skiljer ofta på definitioner av granskning och granskningsbarhet. I denna studie kommer begreppen vara starkt sammankopplade. För att beskriva hur en ökad granskningsbarhet uppnås kommer tre teoretiska teman förklaras djupare. De har valts ut då de sammanfattar tidigare forskning på området samt ramverk för granskning som presenterats ovan. Dessa är; verifierbarhet, interaktion och reglering.

3.2 Verifierbarhet

För att förklara vad en verifikation är kan avstamp tas i den finansiella redovisningens definition av hur en affärshändelse verifieras. Inom den finansiella redovisningen betyder verifikation att det finns ett dokument eller annan bevisning som styrker händelsens existens, typ och omfattning (Power, 1999). Verifierbarhet som begrepp innebär i enlighet med detta att granskningen resulterar i tillräcklig bevisning för att på ett tillförlitligt sätt säkerställa att uttalandet överensstämmer med verkligheten (Power, 1999). För att avgöra vad som är en tillräcklig bevisning kan granskaren utgå från två frågeställningar: Hur många händelser som måste undersökas samt vilken slags undersökning som ska genomföras (Power, 1999). Förhållandet mellan dessa komponenter är sådant att om en mer detaljerad undersökning genomförs medför det att färre händelser kan undersökas. Anledningen till att färre händelser kan undersökas är att en mer omfattande undersökningsprocess kräver mer tid och resurser. Även om detta resulterar i en högre säkerhetsnivå sker det i en avstannande takt jämfört med

arbetsbördan och kostnaden, vilket i sin tur leder till övergranskning (Power, 1999). Detta resonemang är sammankopplat med de olika säkerhetsnivåerna i ramverken angående granskning, då en högre säkerhetsgrad kräver ett större engagemang från granskaren och en högre kostnad för företaget (Gillet, 2011). Figur 1 nedan förtydligar detta samband (Power, 1999):



Figur 1. Övergranskning och sambandet mellan kostnad och säkerhetsgrad [Egen tolkning].

När granskningsbarhet diskuteras är det representativa urvalet ett vanligt förekommande uttryck. Det hade varit otroligt kostsamt för organisationer och tidskrävande för revisorer att testa alla verifikationer som uppstått, därför måste viss representativ data väljas ut. Detta benämns i litteraturen som sampling och är vanligt förekommande vid revision av finansiell information (Anca-Oana, 2013; Marian, 2014; Power, 1999). Grunden till att sampling är ett erkänt verktyg för granskning ligger i den centrala gränsvärdessatsen. Det vill säga antagandet om att ett tillräckligt stort urval från en tillräckligt diversifierad population kommer vara representativt (Anca-Oana, 2013). En risk som har belysts gällande sampling är att den granskande aktören har möjlighet att göra urvalet utifrån vad som är kostnadseffektivt istället för vad som är representativt för populationen. Detta kan få negativa konsekvenser på resultatet av granskningen (Anca-Oana, 2013).

En problematik gällande verifikationsprocesser är att vissa aspekter är enklare att kvantifiera och bevisa än andra. Av den anledningen mäts ofta kvaliteten på prestationer och aktiviteter istället för resultatet av aktiviteterna (Lindgren, 2014). För att kvantifiera kvalitet är det väsentligt att kunna hänföra positiva och negativa ekonomiska utfall till aktiviteten och detta

kan göras på olika sätt. Exempelvis kan en icke finansiell aktivitet göras mätbar genom att koppla den till ett finansiellt underlag som enligt lag alltid kräver en viss form av dokumentation (Ama, Jaber & Bonney, 2011).

3.3 Interaktion

Tidigare studier har som nämnts ovan visat att granskning snarare blivit en norm än något som utmärker ett företag. Organisationer efterföljer ofta varandras aktiviteter och processer, vilket leder till att företag som helhet liknar varandra i allt större utsträckning. Detta fenomen förklaras inom litteraturen med hjälp av institutionell teori (Deegan & Unerman, 2011). Ett område som är centralt inom den institutionella teorin är särkoppling. Detta innebär att en specifik del av en organisation är frikopplad från övriga strukturen (Deegan & Unerman, 2011). Begreppet särkoppling förekommer även inom granskningslitteraturen och kontrasteras mot begreppet kolonisering. Särkoppling innebär inom granskningsområdet att organisationen ställer ut särskilda dokument för verifikation och granskaren tar del av det som organisationen väljer. En särkopplad granskning används som ett verktyg för att öka organisationens legitimitet hos intressenter. De utnyttjar därför inte granskarens expertis att identifiera problemområden eller möjligheten att utvecklas (Power, 1999; Perego & Kolk, 2012). Andra studier indikerar dock vissa fördelar med särkoppling, då det ger sociala fördelar i form av legitimitet, utan att äventyra företagets självständighet i interna processer (Jamali, 2010). Kolonisering å andra sidan är granskning på en djupare nivå. Det handlar om att granskaren undersöker olika nivåer inom verksamheten för att skapa sig en förståelse för olika aktiviteter som sker och vad det får för konsekvenser. Kolonisering är mer kostsamt och tidskrävande men uppnår ofta ett mer tillförlitligt resultat. Granskningen vid kolonisering har ett högre syfte än att kontrollera redovisad data och organisationen använder detta som ett verktyg för att utvecklas (Power, 1999).

När en granskare arbetar med ett företag är ambitionen för både företaget och den granskande aktören att granskningen ska göras effektiv och uppnå ett så bra resultat som möjligt. Framförallt diskuteras två viktiga aspekter för att främja ett gott samarbete. Dessa är dels att skapa en institutionellt accepterad kunskapsbas men även skapa en miljö som är mottaglig för den kunskapen och välkomnar granskningen (Power, 1996;1999). För att skapa denna granskningsbara miljö är det av stor vikt att företag investerar i tillförlitliga interna kontrollsystem. Anledningen till detta är att om organisationen internt kan säkerställa att information till viss grad är sanningsenlig och korrekt, underlättar detta granskarens arbete.

Granskningen kan i det här fallet ses som sekundär, det primära blir istället att de interna kontroll- och kvalitetssystemen blir så effektiva och tillförlitliga som möjligt (Power, 1996). Jones och Ratnatunga (2012) beskriver samarbetet mellan intern och extern kontroll av hållbarhetsarbete som nära sammankopplat och samarbetet blir allt viktigare då reglering och krav från omvärlden ökar. Om interna system för kontroll och kvalitet är odefinierade eller icke existerande kan det leda till att granskningen får en felaktig roll. Det kan innebära att granskningen blir särkopplad och inte passar med företagets faktiska arbetsområden. En annan problematik kan bli att företaget förlitar sig så pass mycket på granskningen att den får en styrande roll istället för den kontrollerande process som den är tänkt att vara (Power, 1996).

3.4 Reglering

Organisationer som applicerar någon form av regelverk eller ramverk för sitt hållbarhetsarbete integrerar i större utsträckning detta arbete med den övriga företagsstrukturen. En problematik som belysts är om informationen som presenteras är pålitlig, då det fortfarande i stora delar av världen är frivilligt att granska sin hållbarhetsredovisning och lagstiftningen på området är bristfällig (Jones & Ratnatunga, 2012). Det finns en tvivelaktighet bland intressenterna angående hållbarhetsinformations tillförlitlighet vilket kan leda till att de använder informationen i liten utsträckning. För att överbrygga detta gap spelar internationellt accepterade principer angående granskning av hållbarhetsredovisning en central roll (Manetti och Becatti, 2009). Det finns dock svårigheter i att utveckla ett hållbart granskningssystem, då det inte finns någon enskild uttalad definition av vad som ska granskas (Morimoto, Ash & Hope, 2005). Det har exempelvis diskuterats hur opålitlig finansiell redovisning skulle vara utan lagstiftning och ramverk för att reglera detta (Jones & Ratnatunga, 2012).

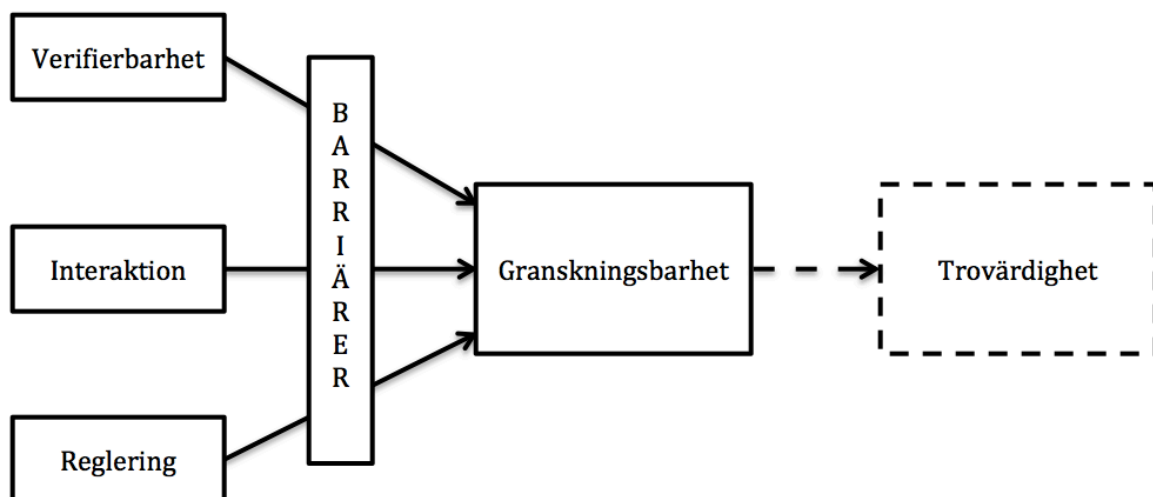
Tidigare forskning har undersökt vilket av ramverken AA1000AS och ISAE3000 som skapar högst kvalitet och möter intressenternas krav på bästa sätt (Iansen-Rogers & Oelschlagel, 2005; Jones & Ratnatunga, 2012). Resultat visar att kombinationen av de två ramverken skapar de bästa förutsättningarna för att utföra en tillförlitlig granskning. Detta till stor del eftersom AA1000AS fokuserar på kvaliteten på rapporten, medan ISAE3000 kontrollerar granskningsprocessen i större utsträckning. Detta indikerar att ju mer preciserat ramverk som efterföljs, desto högre säkerhetsgrad kan granskningen uppnå.

Genom att utföra sitt hållbarhetsarbete efter ett specificerat regelverk underlättas arbetet för den granskande aktören, då det finns tydliga krav som organisationen ska uppfylla. En fördel är att välja ett tydligt ramverk då organisationen kan visa långsiktiga mål och sitt engagemang för en hållbar utveckling (Jones & Ratnatunga, 2012). Det har visat sig vara svårt att skapa ett internationellt accepterat ramverk för granskning av hållbarhetsredovisningar. Detta eftersom det skiljer sig mycket mellan olika branscher och i olika länder. Det som är en bra utgångspunkt för granskning i en bransch eller ett geografiskt område behöver nödvändigtvis inte vara det i ett annat (Martinov-Bennie & Hecimovic, 2010).

Tillförlitligheten ökar när hållbarhetsredovisningen är granskad, men framförallt när den är granskad av en auktoriserad revisor (Pflugrath, Roebuck och Simnett, 2011). Detta kan bero på professionens goda rykte angående kvalitetskontroller, välutvecklade standards och riktlinjer. Kvaliteten på granskningsrapporten ökar om den är utfärdad av en auktoriserad revisor (Zorio et.al, 2013).

3.5 Analysmodell

I den teoretiska utgångspunkten har granskningsbarhet förklarats genom tre olika teoretiska teman. Dessa har nedan sammanställts till en analysmodell för att förenkla operationalisering och modellen kommer användas som stöd under den fortsatta studien.



Figur 2. Analysmodell [Egen konstruktion].

Inom varje teoretiskt tema finns det ett antal praktiska barriärer som behöver hanteras för att en högre granskningsbarhet ska möjliggöras. Modellen bygger på att verifierbarhet,

interaktion och reglering påverkar granskningsbarheten som i sin tur påverkar trovärdigheten till den redovisade informationen. Det sistnämnda sambandet kommer inte att studeras, då det i litteratur är vedertaget att granskning ökar trovärdighet (Zorio et. al, 2013; Epstein & Rejc, 2014; Larsson & Ljungdahl, 2008) och granskningsbarhet är ett kriterium för att granskning ska vara möjlig (Power, 1996). Sambandet mellan granskningsbarhet och trovärdighet visas i studien främst för att underbygga vikten av att göra fenomen granskningsbara. Sambandet kommer i ett senare skede diskuteras utifrån studiens resultat.

4. Metod

I avsnittet beskrivs studiens tillvägagångssätt för att skapa en förståelse angående hur resultatet framställts, samt vilka metodologiska val som gjorts. I den avslutande delen kommer konsekvenser av vald metod diskuteras och reflekteras över.

4.1 Undersökningsmetod

Syftet med studien var att identifiera revisorers upplevda barriärer vid granskning av hållbarhetsinformation. Detta för att skapa en djupare förståelse för val som görs vid granskning, men också vad som krävs för att göra ett fenomen granskningsbart. Ett sätt att bidra till kunskap om vad som krävs för att göra företags hållbarhetsarbete granskningsbart är en studie om vilka barriärer de som arbetar med granskning och utveckling av ramverk upplever.

Studien har främst genomförts på de största revisionsbyråerna i Sverige, då dessa aktörer kan antas ha en mycket god insyn i det praktiska arbetet med att granska hållbarhetsinformation. Deras erfarenhet av revision gällande finansiell redovisning och hållbarhetsredovisning gör dem till lämpliga intervjuobjekt med hänsyn till studiens syfte angående upplevda barriärer. Då en djupare förståelse för individernas upplevelser samt bakomliggande faktorer för handlingsmönster var det primära studieområdet, var ett kvalitativt synsätt att föredra. Detta då en kvalitativ studie har fördelar gentemot andra tillvägagångssätt (Crawford, 2009; Savin-Baden & Major, 2013; Trost, 2010; Widerberg, 2002). En fördel med en kvalitativ studie var att den fick möjlighet att utvecklas och förändras under processens gång, då ny information och oväntad data tillkom (Bryman & Bell, 2011; Widerberg, 2002). En ytterligare fördel var närheten till undersökningsobjektet, då det skapade en förståelse för individens världsbild och möjliggjorde en rättvis tolkning av insamlad data (Bryman & Bell, 2011). Utgångspunkten för

en kvalitativ studie är att deltagarnas perspektiv och synsätt hamnar i fokus till skillnad från exempelvis en kvantitativ studie där forskaren vill bevisa sin egen uppfattning (Bryman & Bell, 2011).

Att deltagarens perspektiv hamnade i fokus medförde krav på tolkningen av data och en fallgröp var att bli för subjektiv och ”övertolka” informationen. Vidare försvarade tolkningen möjligheten att generalisera och replikera studien då varje fall är unikt (Bryman & Bell, 2011). För att i så stor utsträckning som möjligt kunna generalisera resultatet genomfördes studien på flera olika företag inom samma bransch. Ytterligare en möjlig felkälla var att studien byggde dels på att kvaliteten hos forskaren, men framförallt på ärligheten i deltagarnas svar (Savin-Baden & Major, 2013). För att få så ärliga svar som möjligt var deltagarna anonyma, detta gällde även deras arbetsgivare.

Studiens uppbyggnad hade sin grund i analysmodellen som presenterats ovan. Begreppen som återfinns i modellen är vanligt förekommande inom forskning gällande granskning och har förklarats i studiens teoretiska och praktiska utgångspunkt. Modellen spelade en central roll i analysarbetet av insamlad data för att förklara sambanden mellan begreppen. Det fanns dock en möjlighet att använda fler begrepp i analysarbetet om det skulle uppkomma ny information under empiriinsamlingen (Widerberg, 2002). Efter att data samlats in transkriberades intervjuerna för att skapa översiktighet, samt inte missa några relevanta områden som diskuterats. Det gjordes även för att motverka felaktiga citeringar och misstolkningar som kan ha skett under intervjuerna (Bryman & Bell, 2011). När materialet transkriberats kodades den löpande texten genom sortering efter studiens teman. För att ytterligare stärka trovärdigheten samt säkerställa att inga misstolkningar gjorts skickades en sammanställning av informationen som använts till intervjuobjekten. Detta för att ge dem chansen att komma med synpunkter och åsikter angående innehållet.

4.2 Datainsamling och urval

Datainsamlingen genomfördes i två steg. I ett inledande skede studerades granskningsrapporter utifrån fyra aspekter: ramverk för hållbarhetsredovisning, ramverk för granskningen, vilken säkerhetsgrad granskningen uppnådde samt vilken aktör som utförde granskningen. Detta gav oss en översiktlig bild över hur granskning genomförs i Sverige i dagsläget. Informationen som detta genererade visade dels vilka ramverk som är centrala och vilka aktörer som frekvent används av företagen, men framförallt låg den till grund för den

fortsatta empiriinsamlingen. Av de undersökta företagen tillhör samtliga de 120 största bolagen i Sverige. För att välja ut vilka bolag som skulle studeras gjordes ett slumpmässigt urval utifrån följande kriterier:

- Företaget har upprättat en hållbarhetsredovisning
- Det existerar ett uttalande angående granskning
- Det måste klassificeras som ett större företag enligt svensk definition

Att företaget har upprättat en hållbarhetsredovisning samt att det finns ett uttalande angående granskningen av den är uppenbart relevant för studiens syfte. Varför företagen ska klassificeras som större har sin grund i den stundande lagändringen och skärpta regleringen angående kravet på hållbarhetsredovisningen (Sveriges Riksdag, 2014). Även om information angående mindre företag också hade varit intressant är denna typ av information betydligt mer svåråtkomlig (Gillet, 2011) och studien fokuserades därför till större organisationer.

Informationen som visas i tabell 1 har använts för att framställa studiens forskningsfråga samt för valet av intervjuobjekt. Den är relevant att presentera då det tydligt syns likheter mellan företagen som underlättade valet av intervjuobjekt samt fungerade som ett stöd och underlag vid intervjutillfällena.

| Företag | Ramverk för hållbarhetsredovisning | Ramverk för granskning | Säkerhetsgrad | Granskande aktör |
|-----------------|------------------------------------|------------------------|---------------|------------------|
| SJ | GRI | RevR6 | Begränsad | Deloitte |
| Assa Abloy | GRI | Ej granskad* | - | KPMG |
| Atlas Copco | GRI | RevR6 | Begränsad | Deloitte |
| Boliden | GRI | RevR6 / ISAE3000 | Begränsad | EY |
| Volvo | GRI | Ej granskad | - | - |
| Ericsson | GRI | RevR6 / AA1000AS | Begränsad | PWC |
| Vattenfall | GRI | RevR6 | Begränsad | EY |
| H&M | GRI | ISAE3000 | Begränsad | EY |
| Telia | GRI | RevR6 | Begränsad | Deloitte |
| SCA | GRI | RevR6 | Begränsad | PWC |
| Sandvik | GRI | RevR6 | Begränsad | KPMG |
| NCC | GRI | Ej granskad | - | - |
| Peab | GRI | Ej granskad | - | - |
| SSAB | GRI | Ej granskad | - | - |
| Axfood | GRI | Ej granskad | - | - |
| SAS | GRI | RevR6 | Begränsad | PWC |
| Statoil | GRI | ISAE3000 | Rimlig | KPMG |
| Systembolaget | GRI | RevR6 | Begränsad | EY |
| Tele2 | GRI | Ej granskad | - | - |
| SAAB | GRI | Ej granskad | - | - |
| Trelleborg | GRI | RevR6 | Begränsad | PWC |
| OKQ8 | GRI | Ej granskad* | - | PWC |
| BillerudKorsnäs | GRI | ISAE3000 | Begränsad | EY |
| Apoteket | GRI | RevR6 | Begränsad | EY |
| Holmen | GRI | RevR6 | Begränsad | KPMG |
| Meda | GRI | RevR6 | Begränsad | PWC |
| Swedish Match | GRI | Ej granskad | - | - |
| Schenker | GRI | Ej granskad | - | - |
| Svenska Spel | GRI | RevR6 | Begränsad | Deloitte |
| Akademiska Hus | GRI | RevR6 | Begränsad | KPMG |

* Granskande aktören har endast sett till att hållbarhetsredovisningen existerar.

Tabell 1. Genomgång av granskningsrapporter.

Intervjuobjekten valdes utifrån informationen i tabell 1. Som nämnts ovan finns det tidigare studier som fokuserar på skillnader i kvalitet till följd av granskande aktörens yrkestillhörighet (Pflugrath et. al, 2011; Zorio et.al, 2013). Då vår förstudie visade att samtliga företag hade anlitat en revisor från en stor byrå för att genomföra granskningen, kommer skillnader mellan yrkestillhörigheter och legitimitet inte mätas i denna studie. Istället fokuserar studien främst på auktoriserade revisorer med höga befattningar inom stora revisionsbyråer. Möjliga intervjuobjekt lokaliserades redan vid genomgången av granskningsrapporter, då två auktoriserade revisorer skriver på bestyrkanderapporten efter genomförd granskning. Dessa individer besitter stor kunskap inom området, eftersom de innehar ledande roller i teamen som granskar hållbarhetsredovisningar för Sveriges största bolag. Storleken på urvalet utgick från två centrala frågor: Vilken slags kunskap som eftersöktes samt hur många personer som innehar tillräckligt stor kunskap för att vara relevanta intervjuobjekt (Savin-Baden & Major, 2013). Det blev tydligt efter genomgången av

bestyrkanderapporter att endast ett fåtal individer är ansvariga för bestyrkandet av hållbarhetsrapporter i stora svenska bolag. Då målet med studien var att skapa djup förståelse för individers upplevelser krävdes färre intervjuobjekt än om exempelvis samband skulle testats. För att inte begränsa studien till ett enskilt företag eller fall valdes intervjuobjekt från flera olika revisionsbyråer. De har liknande positioner inom organisationerna vilket antyder liknande uppfattningar om fenomenet. Det kan dock skilja sig till följd av personliga preferenser och erfarenheter, vilket var grunden till att upplevelser studerades (Prus, 1996). Den första kontakten med de önskade intervjuobjekten togs via mejl och ett antal personliga intervjuer bokades in på byråernas svenska huvudkontor i Stockholm.

Vilka ramverk för granskning som valts har också blivit ett centralt tema under intervjuerna. Detta har dels sin grund i avsnittet ramverk och standards för granskning, men även i förundersökningen som visar vilka ramverk som är mest frekvent använda. Ett vanligt förekommande ramverk för granskning framkom under förstudien vara RevR6, därför ansågs en intervju med de som utvecklar ramverket vara relevant. Värt att nämna är att även denna individ är en auktoriserad revisor med flerårig erfarenhet. En sammanfattning över intervjuobjektens befattning samt intervjuernas varaktighet presenteras i tabell 2.

| Standardsättare | Befattning | Intervjulängd |
|-----------------|--|---------------|
| S.1 | Gruppchef/Revisionsexpert | 41min |
| Revisorer | | |
| R.1 | Revision/Chef hållbarhet | 56min |
| R.2 | Revision/Hållbarhet/Styrelseledamot | 51min |
| R.3 | Revision/Hållbarhet | |
| R.4 | Revision/Chef för icke-finansiell granskning | 42min |
| R.5 | Revision/Ansvarig för hållbarhetsredovisning | 46min |

Tabell 2. Presentation av intervjuer.

Intervjuerna som genomfördes utgick ifrån en intervjuguide med studiens centrala teman som utgångspunkt. Intervjuguiden framställdes på ett sätt som möjliggjorde för intervjuobjekten att föra diskussionen till områden de ville beröra och ansåg relevanta. I vilken ordning specifika teman och frågor behandlades var inte heller på förhand bestämt. Det fanns en grundidé, men intervjusituationen fick avgöra när ett visst tema var passande att ta upp. Att som intervjuledare ha möjlighet att anpassa situationen till hur intervjuobjekten upplevs ses som en styrka vid kvalitativa intervjuer. Möjligheten att vid personliga intervjuer kunna läsa av intervjuobjektens kroppsspråk och tonläge för att känna när mer information finns att

hämta anses vara en fördel (Brinkman & Kvale, 2015; Trost, 2010). Personliga intervjuer ansågs därför vara det optimala tillvägagångssättet för att samla in data. Samtliga intervjuobjekt arbetar i Stockholm och inbokning av intervjutillfällena gjordes på deras villkor på grund av ett fullt arbetsschema. Studiens fem intervjuer genomfördes därför under fyra separata dagar. Att hålla en intervju enligt ovan nämnda kriterier benämns i litteraturen som en semi-strukturerad intervju (Bryman & Bell, 2011; Brinkman & Kvale, 2015). Detta är ett effektivt verktyg och bra tillvägagångssätt när endast en intervju per informant kommer att genomföras eftersom intervjun kan kretsa kring vad som är relevant och tiden kan användas mer effektivt (Savin-Baden & Major, 2013).

4.3 Intervjuguide

För att skapa någon form av struktur under intervjutillfällena användes en intervjuguide. Detta ansågs snarare vara ett hjälpmedel och stöd än ett detaljerat manus. Intervjuguiden utgick från teman som var relevanta för studien, dessa teman var framförallt framtagna från den teoretiska utgångspunkten med en stark koppling till analysmodellen. Den hade även anknytning till avsnittet regelverk och standards för granskning samt förstudien. Ordningföljden för dessa teman användes till viss del som ett stöd, men var inte på något sätt tvingande (Bryman & Bell, 2011). Vid flera tillfällen och under flera intervjuer anpassades ordningföljden, då det blev mer naturligt att behandla ett tema innan det enligt intervjuguiden tänkta. Att genomföra en intervju med denna strategi bygger på att intervjuaren är väl inläst på området och kan intervjuguiden utantill (Brinkman & Kvale, 2015; Trost, 2010).

Samtliga intervjuer inleddes på ett liknande sätt där intervjuobjekten fick göra en kort presentation av sig själva, med efterföljande bakgrundsfrågor. Detta dels för att på något sätt standardisera datainsamlingen, men även för att bygga upp ett förtroende och skapa en avslappnad atmosfär (Bryman & Bell, 2011; Trost, 2010). Bakgrundsfrågorna användes även för att bekanta sig med intervjuobjektet och skapa en förståelse för dennes intressen.

Intervjuguiden bestod av tre teman som i sin tur hade ett antal exempelfrågor som vägledning. Att studien utgår från tre teman beror på att det är viktigt att hitta en balans kring antalet teman som ska beröras, detta för att kunna bibehålla en öppen diskussion kring ämnet och inte låsas till specifika frågor (Trost, 2010). De teman som behandlats i studien är;

1. Verifierbarhet

2. Interaktion
3. Reglering

Verifierbarhet beskriver i den teoretiska utgångspunkten hur revisorerna går tillväga för att lokalisera bevis samt testa sanningsgraden i redovisad information. Exempelfrågor:

- Vilken typ av bevis söks för att verifiera uppgifter i hållbarhetsredovisningen?
- Upplever Ni att det finns hållbarhetsinformation som inte granskas på grund av brist på bevisning?
- Vad upplever Ni är den största svårigheten i att göra hållbarhetsinformation mätbar?

Interaktion har sin grund i institutionell teori och behandlar i vilken grad revisorn får tillgång till information inom organisationen utöver hållbarhetsdokumentet. Exempelfrågor:

- Upplever Ni en ökad granskningsbarhet till följd av standardisering av hållbarhetsredovisningar?
- Upplever Ni skillnader mellan företag gällande deras bemötande och öppenhet?
- Hur upplever Ni att företagens interna kontrollsystem påverkar granskningsbarheten?

Reglering behandlar i studien skillnader mellan ramverk och hur det påverkar granskningsbarheten. Exempelfrågor:

- Vilket ramverk för granskning är att föredra för att en rimlig säkerhetsgrad ska uppnås?
- Hur upplever Ni att lagstiftningen bör förändras för att företag i större utsträckning ska genomföra granskning till rimlig säkerhet?
- Vad upplever Ni som mest problematiskt med granskningen av hållbarhetsinformation?

4.4 Metodreflektion

För att öka studiens trovärdighet och tillförlitlighet är det viktigt att redovisa möjliga felkällor och reflektera över vilka konsekvenser metodologiska val kan ha fått (Ahrne och Svensson, 2011).

Då subjektiva upplevelser mättes hade valen av intervjuobjekt en central roll i strävan efter ett tillförlitligt resultat (Savin-Baden & Major, 2013). I ett inledande skede var avsikten att intervjua personer på en operativ nivå inom hållbarhetsområdet för att maximera populationens storlek och därav öka chanserna till ett stort urval. Då studiens syfte preciseras blev det tydligt att dessa individer förmodligen inte besitter tillräckligt stor kunskap inom fenomenet granskningsbarhet. Istället blev då individerna med mest erfarenhet och högst ansvar gällande bestyrkande av hållbarhetsinformation de mest väsentliga intervjuobjekten. Deras upplevelser och uppfattningar av fenomenet är med stor sannolikhet mer tillförlitliga då de kan antas besitta större kunskap på området. Valet av intervjuobjekt gjorde att urvalet blev betydligt mindre än vad det kunnat bli med en större population. Konsekvensen av detta blev att varje individs värderingar och åsikter fick en större roll i helheten. Urvalet förminskades ytterligare då ett av studiens intervjuobjekt avbokade i ett sent skede. Detta hade inte fått samma effekt i en studie med stort urval, men i detta fall innebar det ett bortfall på cirka 14 procent vilket får antas ha påverkat resultatet.

En problematik med att mäta individers upplevelser är risken att de skönmålar sin egen roll i verkligheten och förskjuter problemområden till andra aktörer eller intressenter. Då dessa företag genererar intäkter genom att sälja tjänsten som studien behandlar finns det en uppenbar risk att de ser intervjun som ett verktyg för att marknadsföra och överdriva vikten av sina tjänster. För att motverka denna risk har intervjutillfällena präglats av ett kritiskt förhållningssätt till informationen som framkommit. När information upplevdes som orealistiskt positiv ställdes följdfrågor för att nyansera svaret.

För att generera så tillförlitlig och ärlig data som möjligt skapades en intervjuguide med tydligt formulerade teman. Dessa teman var öppna och frågorna som ställdes under intervjutillfällena var neutrala. Intervjuobjekten ombads till stor del att ge berättande svar och utveckla resonemang för att minimera risken för påverkan. För att ytterligare minimera tolkningsfel skickades sammanställd data till intervjuobjekten för godkännande. Flera återkom då med feedback och förtydliganden, vilket gav studien mer trovärdighet och djup. När det upplevdes att mer information fanns att hämta inom ett område ställdes följdfrågor. Under intervjuerna var målet att behandla samma teman under samtliga intervjuer, men med en öppen intervjuguide och olika följdfrågor beroende på situationen uppstod det olikheter mellan intervjuerna. För att trots detta få sammanhängande data transkriberades först alla intervjuer för att sedan kodas. Kodningen gjordes genom att kategorisera den löpande texten

utifrån studiens redan specificerade teman. Något som uppmärksammades under kodningen var att studiens teman inte var uteslutande, utan delar av insamlad data kunde kategoriseras under mer än ett tema. Detta hade kunnat åtgärdats genom exempelvis en pilotintervju. Det är nödvändigtvis inte en svaghet för studien, då det visar att behandlade områden är starkt sammankopplade vilket tyder på att studiens teman är relevanta inom studieområdet.

Att använda ett kvalitativt synsätt var den mest effektiva metoden för att uppnå studiens syfte. En konsekvens som detta medförde var att resultatet av studien inte var möjligt att generalisera på samma sätt som exempelvis en kvantitativ studies (Bryman & Bell, 2011). Att generalisera resultatet till en bred population var dock aldrig målet för studien. Empiriinsamlingen genomfördes på flera av de största och mest inflytelserika företagen i branschen som dessutom i princip är de enda som utför denna typ av granskning på stora bolag. Med detta, samt att individerna som intervjuats har höga positioner och stor möjlighet att påverka utvecklingen av fenomenet i åtanke, anser vi att resultatet kommer vara generaliserbart till stora svenska bolag.

Intervjuerna presenteras var för sig i empiriavsnittet och är därefter uppdelade efter studiens teman. Detta då upplevelser mäts, vilket gör att små variationer och detaljer är av hög relevans. Varje intervju gick olika djupt in på studiens teman beroende på intervjuobjektens preferenser. Om data istället hade presenterats indelad i teman hade jämförelser av svar förenklats. Då informationen hade förlorat tyngd och djup av en sådan sammanställning valdes ändå att dela upp data efter intervjuer. För att förenkla läsningen samt möjliggöra jämförelser av svar avslutades avsnittet med en sammanfattande matris där uttalanden från de olika intervjuobjekten presenteras och kopplas ihop med studiens teman.

5. Empiri

Insamlad data kommer inledningsvis presenteras i löpande text. Intervjuerna som genomförts kommer presenteras var för sig, uppdelade i studiens tre teman. Detta kommer slutligen sammanfattas i en matris där uttalanden från de olika intervjupersonerna presenteras och kopplas samman. All information som återges i empiriavsnittet är intervjuobjektens svar och åsikter. Egna tankar och tidigare forskning kommer att presenteras i senare avsnitt.

5.1 S.1

S.1 har arbetat som auktoriserad revisor på en av de största revisionsbyråerna under en stor del av sin karriär. Hen har nu i mer än tio år arbetat med utvecklandet av nya revisionsrekommendationer och besitter relevant kunskap om ramverken.

5.1.1 Reglering och utvecklandet av standards

Då icke finansiell information granskas och en standard för denna ska utvecklas finns det vissa svårigheter då stora delar av informationen ges i kvalitativa termer, vilket skapar bevisningssvårigheter för revisorn. När G4 släpptes specificerades indikatorerna vilket gjorde att riktlinjerna kunde göras mer specifika. Detta skulle i sin tur förenkla bevisningen och verifieringen av den information som faktiskt granskades. Det finns ett missförstånd gällande kriterierna för översiktlig granskning och revision, många tror att otydliga kriterier resulterar i en översiktlig granskning med en begränsad säkerhetsnivå. Detta stämmer inte då både begränsad och rimlig säkerhet kräver lika tydliga kriterier för vad de olika säkerhetsgraderna innebär, då skillnaden snarare ligger i stickprovernas storlek. Det finns inga regler för exakt hur stora stickproven ska vara, varken när det gäller begränsad eller rimlig säkerhet. I verkligheten är inte fallet att man försöker uppnå en rimlig säkerhet men får nöja sig med en begränsad, utan man väljer aktivt att göra en begränsad. Att ta sig an ett granskningsuppdrag innebär ett ställningstagande till ramverket och dess kriterier vilka uppenbarligen revisionsbyråerna har godkänt. Detta indikerar att de anser riktlinjerna som tydliga nog för att utföra granskningen på ett tillförlitligt sätt, annars skulle de neka att genomföra granskningen. När ett uppdrag accepteras tar de på sig ansvaret för att företaget redovisat efter de principer som de säger.

RevR6 är en svensk översättning av det internationella IASE3000 som utvecklas av IAASB. Därför måste RevR6 uppdateras i samband med att ISAE3000 utvecklas. I gruppen som utvecklar de internationella riktlinjerna sitter en mängd olika branskmänniskor, jurister, tillsynsmyndigheter samt övriga intressentgrupper som påverkas av förändringar. FAR står för översättningen av ramverket men konsulteras av arbetsgrupper som uteslutande består av revisorer från de stora byråerna. Det är dock i princip en ren översättning av ISAE3000 med anpassningar för det svenska klimatet. Grunden i att ett internationellt samarbete fungerar bygger på att man använder samma regler och IAASB skulle inte tillåta att ett land gjorde några större förändringar i innebörden av ramverket. Vid utvecklandet av nationella

rekommendationer samarbetar FAR med specialistgrupper som består av bland annat jurister, revisorer, skatteexperter och redovisare som alla arbetar på byråerna. Det är även dessa människor som utgör FARs styrelse och de har det slutgiltiga ansvaret för att godkänna nya regler. När sedan nya regler har skapats skickas de på remiss ut i näringslivet för godkännande och synpunkter.

EU-direktivet som kommer träda i kraft 2017 kräver bara att ett intygande av en revisor finns med. Detta intyg ska verifiera att en hållbarhetsredovisning existerar, men det behöver absolut inte säga någonting om kvaliteten eller sanningsenligheten i materialet. Här skulle EU-direktivet behövt vara betydligt mer precist och ställa högre krav på företagen samt revisionsbyråerna. I teorin ska allt som presenteras i årsredovisningen vara reviderat även om det förekommer undantagsfall där vissa delar av en årsredovisning är översiktligt granskade. Så ska det dock egentligen inte vara och det finns enligt våra regler ingen annan möjlighet. Man kan inte säga att årsredovisningen granskats till viss del med rimlig säkerhet och till viss del till begränsad säkerhet.

Riktlinjerna för substansgranskningen i hållbarhetsrapporten liknar varandra mellan rimlig och begränsad säkerhetsgrad. Detta kan skapa otydlighet för läsaren. Här måste man till stor del lita på revisorns professionalitet att kunna skilja på vad som krävs för de olika säkerhetsgraderna. Informationen som ingår i RevR6 är idag relativt färsk och det kommer förmodligen ta lång tid innan den blir reviderad av internationella instanser. Noten angående specificering av revisionskostnader är också den relativt ny. Det kommer förmodligen inte ske några större förändringar inom en närliggande framtid här heller. Utan om kostnaden för specifikt granskningen av hållbarhetsrapporten ska visas krävs det sannolikt att ett eller flera företag tar täten och gör det frivilligt. Det finns företag som lägger ned stora summor på att granska sin hållbarhetsinformation och för dessa företag skulle det kunna vara strategiskt smart att redovisa den kostnaden frivilligt. Det kan leda till att fler följer efter, men lagen kommer förmodligen inte kräva det inom en närliggande framtid.

5.2 R.1

R.1 har arbetat på ett av Sveriges största revisionsbolag i mer än femton år. Idag innehar hen en chefsposition och arbetar till stor del med hållbarhet.

5.2.1 Verifierbarhet

Det är enklare att uppnå mätbarhet inom miljö, då exempelvis utsläpp och körsträckor går att dokumentera och konkret bevisa. Andra hållbarhetsområden som till exempel sociala och etiska aspekter är svårare att mäta då det ofta handlar om texter, målsättningar och andra mjuka värden. Mätbarheten har där ofta sin grund i företagens interna system och dokumentation. Vilka nyckeltal de väljer att redovisa och vilka kriterier man tillämpar bestäms ofta i samspråk med revisorn. Många företag tycker ramverk som exempelvis GRI är för generella och därför inte applicerbara på alla branscher eller alla typer av företag. Därför är det inte ovanligt att företag tillsammans med revisorn skapar ett eget internt mätsystem för företaget i fråga. Hållbarhetsredovisningar håller ofta en högre kvalitet i branscher och företag där det är ekonomiskt försvarbart att investera i området. Detta leder i sin tur till att dessa företag och branscher har en högre granskningsbarhet. Det kan exempelvis handla om att återvinna maskiner, vilket dels kan ge en ekonomisk fördel mot konkurrenter, men även är bra för miljön. Det kan även handla om att utveckla produkter som har både miljömässiga och ekonomiska konkurrensfördelar. På så vis tas hållbarhetsmaterialet fram till stor del för egen vinning vilket leder till att företag är beredda att lägga betydligt större resurser på området.

Det finns främst två huvudområden som är förutsättningar för en väl fungerande bevisning, dessa är tydliga interna rutiner, det vill säga system för vad som ska redovisas och hur det ska redovisas. Det andra är att riskanalysen som revisorerna genomför för att kartlägga möjliga problemområden och felkällor är grundlig och korrekt, detta för att tyngden i granskningen ska läggas på rätt områden. Riskanalysen används sedan när man bestämmer vilka stickprov och intervjuer som ska göras, samt vid kontroll av redovisad information. Exempel på sampling eller stickprover som används inom hållbarhet kan vara att stora koncerner blir granskade på olika avdelningar från år till år. Storleken på stickprov och antalet intervjuer varierar beroende på riskanalysens resultat. Är det en högriskavdelning eller ett högriskområde genomförs betydligt fler stickprov och intervjuer även om det är en översiktlig granskning.

Det är inte alltid lätt att jämföra två företag av anledningen att båda följer GRIs riktlinjer, utan mycket beror på tolkning. Inte minst i G4. I Sverige är praxis att översiktlig granskning som ger begränsad säkerhet genomförs. Företag upplever ofta att det lilla extra värde som en djupare granskning skulle ge gentemot intressenterna inte är tillräckligt jämfört med den

högre prislappen. Intressenter gör ingen större skillnad på om granskningen är utförd med rimlig eller begränsad säkerhet, utan ser allt som en översiktlig granskning. Att en erkänd revisor från ett stort bolag satt sitt namn på granskningsrapporten är det som betyder någonting i dagsläget. Inte heller EU-direktivet kommer påverka företag som redan granskar sin hållbarhetsredovisning som det ser ut nu. Kravet kommer bara innebära att revisorn intygar att rapporten har sammanställts, det kommer inte finnas något krav på att en granskning av innehållet genomförs.

Det har hänt att kunder blivit nekade en granskningsrapport på grund av bristfällig dokumentation, vilket gjort det omöjligt att verifiera sanningsgraden. I dessa fall får ofta en konsultroll tas istället. Det kan innebära att vi ”skuggranskar” företaget under några år för att på sikt kunna skapa en granskningsbar miljö. Att vi skuggranskar innebär egentligen att vi granskar företaget utan att göra några publika uttalanden om kvaliteten på informationen. Istället identifierar vi problemområden som behöver åtgärdas och gör företaget uppmärksam på dessa, vilket ofta leder till att det går att genomföra en granskning efter några år. Det är svårt att säga någonting om fullständigheten i hållbarhetsrapporter då det finns en tydlig understatement risk, vilket innebär att företag överdriver det positiva och utelämnar det negativa. Detta motverkas genom intervjuer på företagen, främst på hållbarhetsavdelningar, men även företagsledare involverar sig allt mer i arbetet. Engagemang från företagsledningen är också ett kriterium för att hållbarhetsredovisningen ska nå en hög standard. Det blir ofta betydligt högre kvalitet på materialet som redovisas om ledare går i framkant och förklarar vikten av materialets kvalitet.

5.2.2 Interaktion

I Sverige tillåter företag i regel att revisorn tar del av allt väsentligt material och blir involverad i hela processen med hållbarhetsarbetet. Detta till skillnad från exempelvis Finland där konsulter i stor utsträckning genomför granskningen och företaget själva väljer vilken information de vill ha granskad. En anledning till att revisorn i Sverige får ta del av all information är att området är aktuellt och det anses positivt att arbeta och utvecklas inom hållbarhet. Främst beror öppenheten på att det är betydligt bättre att revisorn upptäcker fel, eller saker som kan upplevas som negativa än att det uppdagas i media senare. Att ett företag talat osanning eller undanhållit information kan slå väldigt hårt mot företaget om det uppdagas vid ett senare skede. Granskningen av hållbarhetsredovisningen ökar inte värdet av hållbarhetsrapporten markant, däremot kan en hållbarhetsredovisning som inte är granskad

skapa stora problem för företag vilket kan ge betydligt större negativa ekonomiska konsekvenser än kostnaden för att genomföra en granskning. Eftersom företag blir mer beroende av utveckling på hållbarhetsområdet till följd av lagar och regler så spelar revisorn en central roll. Till följd av att samma byrå som genomför granskning i vissa frågor är förbjuden att genomföra rådgivning förekommer det att en revisionsenhet får agera konsult åt ett företag som har en annan revisor. På vissa företag är hållbarhetsavdelningen mycket liten och det är ofta dessa organisationer som kan behöva extra hjälp eller bara någon att bolla idéer med. Ofta har de redan förberett allt material vilket gör att konsultationen blir mycket effektiv och därför heller inte speciellt kostsam.

5.2.3 Reglering

RevR6 är föråldrat och det finns stora otydligheter i vad rimlig säkerhet kräver och vad begränsad säkerhet kräver. Ofta har revisionsbyråerna utvecklat en intern metodik som är mycket mer detaljerad och fallanpassad. Denna utgår i många fall direkt från ISAE3000 och inte RevR6 som är den svenska anpassningen. EU-direktivet gör saken ännu otydligare, då det som krävs i form av granskning enligt direktivet bara innebär att man ska kolla så att en hållbarhetsredovisning upprättats. Det finns inga krav på att hållbarhetsredovisningens innehåll ska granskas ytterligare. Företag i vissa länder kan ge ut ett antal särkopplade dokument med ett bestämt antal hållbarhetsindikatorer som ska granskas. Det blir då lättare att uppnå en hög säkerhetsnivå på dessa dokument. Detta är dock missvisande då det egentligen inte säger någonting om rapporten i sin helhet, vilket är en stor del av granskningsarbetet. Granskningen har de senaste åren utvecklats enormt och till stor del integrerats med revisionen av årsredovisningen i sin helhet. Detta som en konsekvens av ett mer integrerat hållbarhetsarbete hos företag. Tidigare kunde revisorn som skrivit under en hållbarhetsredovisning bara hänvisa till någon som arbetat mer aktivt med att ta fram rapporten och utfört själva granskningen. Idag förväntas man kunna svara på frågor angående hela granskningsprocessen. Det går inte längre att ”skicka frågan vidare”.

5.3 R.2 & R.3

R.2 har arbetat på ett av Sveriges största revisionsbolag i över 30 år. Hen sitter idag på en chefsposition och arbetar delvis med hållbarhet. R.3 har arbetat på samma revisionsbolag i mer än fem år och arbetar dagligen med hållbarhetsredovisning och granskning av densamma. Anledningen till att R.2 och R.3 presenteras tillsammans är att de deltog vid samma

intervjutillfälle. Vi kommer inte skilja på vem som sa vad, utan texten nedan kommer bli en sammanfattning av intervjun som helhet.

5.3.1 Verifierbarhet

Verifiering och mätbarhet har sin grund i företagets interna dokumentation och deras interna system. Dessa system fungerar ofta som bevisning för att den redovisade informationen överensstämmer med verkligheten. Därför är det lika viktigt att kontrollera träffsäkerheten och trovärdigheten av den interna dokumentationen som informationen dessa genererar. Det är svårt att mäta trovärdigheten i en text på ett statistiskt sätt, därför får man till stor del använda sig av intervjuer på olika nivåer inom företaget för att verifiera det som kommuniceras. Intervjuerna genomförs främst med de som hållbarhetsredovisar på företagen, men det är idag inte ovanligt att även personer på ledande positioner deltar aktivt i arbetet. Ytterligare verktyg som används för att verifiera informationen är platsbesök hos företag och deras leverantörer, detta för att kontrollera att deras interna processer lever upp till de valda kriterierna samt involvera sig och få insyn i verksamheten.

Det är svårt att mäta fullständigheten i hållbarhetsrapporter då företag ofta väljer att fokusera mer på positiva aspekter än negativa, därför existerar det i många fall mer intern dokumentation gällande information av positiv karaktär. En annan svårighet är jämförbarhet mellan företag och branscher då G4 kräver en stor mängd tolkning och anpassning för det specifika fallet. Majoriteten av tolkningen görs tillsammans med revisorn där man avgör vad som är väsentligt för företaget samt vart tyngden av hållbarhetsarbetet bör ligga. Hållbarhetsredovisning och granskning av den är ett omoget område som är i en utvecklingsfas, detta gäller även regleringen. Olika intressentgrupper ställer idag stora krav på företag att ta mer ansvar gällande information som återfinns i hållbarhetsredovisningar. Om det brister i denna information är det idag inte ovanligt att det blir uppmärksammat i media och påverkar företaget negativt. Det är till stor del detta som driver utvecklingen framåt och detta ställer ökade krav på revisorn.

Grunden till verifieringen är en riskanalys som genomförs tillsammans med den finansiella avdelningen för att lokalisera möjliga felkällor och problemområden. Det är också härifrån man avgör vart tyngden av granskningen ska ligga. Det vill säga vart stickprov och intervjuer ska genomföras samt i vilken utsträckning. I regel kan man säga att en granskning till rimlig säkerhet kräver att 70 procent av informationen kontrolleras, medan en granskning till

begränsad säkerhet bara kräver att 30 procent av informationen verifieras. Att avgöra vad som är 30 procent av materialet är inte speciellt abstrakt när det gäller exempelvis koldioxidutsläpp som oftast är relativt hårda data. Det blir dock problematiskt när det är mjuka data som upplevelser eller sociala frågor.

Inom finansiell redovisning ska alltid företag redovisa sin revisionskostnad på olika områden under en specifik not. Detta existerar inte inom hållbarhetsområdet vilket det borde göra. I regel tar byråerna för lite betalt för granskningen av hållbarhetsinformation i förhållande till arbetsinsatsen vilket på lång sikt inte är hållbart i sig. Om företag skulle bli tvungna att visa hur mycket de lagt ned på att granska sin hållbarhetsinformation skulle de i många fall få skämmas. Detta skulle i sin tur kunna leda till en djupare och mer utförlig granskning.

5.3.2 Interaktion

Företag ser ofta revisorn som en konsult och ett verktyg för att utvecklas. Detta inte minst när det gäller de interna kontrollsystemen. I de flesta fall genomförs detta samarbete på en professionell nivå, där inget inkräktar på oberoendet. Det händer dock att det kommer förfrågningar som skulle kunna inkräkta på oberoendefrågan och i dessa fall skickas frågan oftast vidare till en annan avdelning. Det finns skillnader mellan företag, då vissa är mindre villiga att förändras. Dessa organisationer kräver i regel betydligt mer arbete för att uppnå en hög granskningsbarhet. Granskningen av hållbarhetsinformation är i ett ungt stadium och behöver därför utvecklas ytterligare för att till slut möjliggöra att revision utförs mer frekvent. Hållbarhetsområdet är i en pågående utvecklingsprocess och varje år görs positiva framsteg. Om det finns tydliga interna system som ger trovärdiga resultat och om revisorn kan verifiera systemen krävs inte samma bevissamling gällande de data systemen levererar. Det handlar här om att arbeta proaktivt från grunden för att skapa en miljö som till stor del går att granska med hög träffsäkerhet.

5.3.3 Reglering

RevR6 är i stort ett bra ramverk. Det finns fortfarande delar av ramverket som kräver arbete och utveckling för att det fullt ut skulle uppfylla sin funktion. Det existerar exempelvis otydligheter angående vad som är revision och vad som är översiktlig granskning. Denna gräns måste bli tydligare för att intressenter ska förstå skillnaden. Speciellt eftersom rapporterna i större utsträckning blir integrerade i årsredovisningen. Detta innebär då att samma dokument i olika delar kan ha olika grad av granskning, vilket kan vara mycket

otydligt även för en van läsare av årsredovisningar. Mentaliteten hos företag är i regel att en högre säkerhetsgrad är önskvärd, men i dagsläget anser de att kostanden jämfört med det upplevda värdet är för stor. Kostnaden för att genomföra en översiktlig granskning eller en revision skiljer sig självklart. Detta då en granskning av 70 procent av materialet tar upp mer tid och resurser än en granskning av 30 procent av informationen. Det är i dagsläget alldeles för billigt för företag att få sin hållbarhetsinformation granskad i förhållande till arbetsinsatsen granskningen tar i anspråk.

5.4 R.4

R.4 har arbetat på flera av Sveriges största revisionsbolag och har varit verksam som revisor i över 15 år. Idag innehar hen en chefsposition och arbetar till stor del med granskning av hållbarhet och icke finansiell information.

5.4.1 Verifierbarhet

Att granska och verifiera hållbarhetsinformation är ett ungt fenomen som fortfarande är i utvecklingsfasen. Detta gör att underlagen som revisorn tar del av för att verifiera informationen kan se väldigt olika ut från företag till företag. Tillvägagångssättet för att verifiera och bevisa sanningsgraden i informationen är att lokalisera källan till ett påstående och ta del av all väsentlig intern dokumentation. Här kan det föreligga svårigheter och källan kan i vissa fall vara svår att hitta när det gäller vissa delar av hållbarhetsrapporten. Exempelvis är det svårt att kontrollera alla samarbetspartners, deras utsläpp och framförallt hur dessa mäts. Det finns i dagsläget inga regler för hur det ska mätas och det kan därför skiljas. I vissa fall finns det inte ens dokumenterat. Därför blir det inte ett krav i samma utsträckning som revision av finansiell information, det är därför det kallas för en översiktlig granskning.

All information behöver inte spåras till källan. Det vill säga ju bättre interna system och rutiner företaget har, desto lättare blir det att bevisa informationens sanningsenlighet. Hela processen börjar med en riskanalys där man går tillbaka och tittar vart problem uppstått tidigare år och vid tidigare granskningsrapporter. Detta för att lokalisera möjliga problemområden som behöver extra uppmärksamhet. Utöver detta använder man sig till stor del av intervjuer med företaget, de som redovisar samt med intressenter för att kunna utveckla hållbarhetsredovisningen. Detta för att göra den så väsentlig som möjligt för de som intresserar sig för den. Det utförs även ett proaktivt arbete som bygger på att utbilda företagen

angående vilken intern dokumentation som krävs för att granskningen ska kunna genomföras på ett korrekt sätt.

G4 ger upphov till mer tolkningsmöjligheter för vad som ska redovisas eftersom stor vikt läggs vid väsentlighetsanalysen. Detta betyder att man från fall till fall undersöker vad som är extra väsentligt för företaget i fråga. När de relevanta indikatorerna har valts ut kan det ibland vara svårt att uppfylla en indikatorns alla delar till 100 procent. Om revisorn anser att de uppfyllt andemeningen med indikatorn och förstår innebörden kommer det att godkännas. Det som möjliggör denna gränsdragning är revisorernas expertis av granskning. Det finns ett fåtal hållbarhetsredovisningar i Sverige som granskas av miljökonsulter eller hållbarhetsspecialister. Dessa individer kan aldrig ge samma trovärdighet då de inte är myndighetsövervakade och inte följer samma lagar och regler. De har heller ingen expertis inom granskning mer specifikt, utan är kanske kunniga på just hållbarhet. Detta betyder inte nödvändigtvis att deras granskning är trovärdig. De får heller inte göra en bestyrkanderapport enligt RevR6. Även konsulternas oberoende gentemot företaget kan diskuteras då denna relation inte är lagstadgad eller övervakad.

5.4.2 Interaktion

Revisorernas arbete anses i regel skapa mervärde och ge upphov till utveckling inom företaget. I vissa fall kan man som revisor till och med ta en konsultroll. Detta framförallt inom hållbarhetsredovisning där gränsen för vad som är konsultation och vad som är revision är mer flytande. Det är inte ovanligt med diskussioner kring vad som skulle kunna inkräkta på oberoendeställningen och vad som är okej. I dessa situationer blir det ofta mitt ansvar som chef att besluta om vi ska leja bort den delen till en annan avdelning eller om det är inom ramen för vad som är okej. Revisorn blir alltid väl bemött ute hos företagen och upplevelsen är inte att de är motvilliga att ge ifrån sig information. Snarare tvärtom, då de frivilligt betalar för tjänsten vi utför och utvärderingen får alltid den dokumentation vi kräver. Skulle ett företag vara motvilligt att dela med sig av underlag så anar man att någonting är fel, vilket i sin tur leder till att man inte skriver under rapporten om de inte lämnar ut informationen. Eftersom hållbarhetsområdet är under utveckling både hos företagen och revisionsbyråerna, brukar samspelet fungera bra. Både parter vill lära sig av varandra för att utvecklas inom både rapportering och granskning av hållbarhetsinformation.

5.4.3 Reglering

I dagsläget är RevR6 och ISAE3000 mer än tillräckligt för att utföra en granskning på ett korrekt sätt. Anledningen till varför en översiktlig granskning och inte en revision utförs är dels en kostnadsfråga, men framförallt är det praxis i Sverige att en översiktlig granskning är tillräcklig. Därför vill företag sällan betala för den extra granskningen som en rimlig säkerhet innebär. Vad gäller tydligheten i gränsdragningen för de olika säkerhetsnivåerna är det tydligt i regelverken. Anledningen till att läsaren inte förstår vad bestyrkanderapporten betyder eller vad regelverket säger är främst eftersom läsaren så gott som aldrig läst regelverken. Anledningen bakom den upplevda otydligheten är snarare hur man rapporterar än hur man granskar. Detta eftersom utvecklingen går mot en mer integrerad rapportering, vilket innebär att det kommer bli viktigare att skilja på olika slags granskningar. Det kommer bli ännu viktigare då EU-direktivet går igenom, eftersom det då kommer finnas ytterligare en ”säkerhetsnivå”.

5.5 R.5

R.5 har arbetat inom hållbarhet i fjorton år och är i grunden auktoriserad revisor. Hen är idag ansvarig för hållbarhet på ett av Sveriges största revisionsbolag.

5.5.1 Verifierbarhet

All hållbarhetsinformation går att verifiera. Verifieringen kan bygga på diplom, samarbetsavtal, attitydmätningar, intern dokumentation och mycket annat. Det är egentligen ganska enkelt att bevisa om information stämmer eller inte då alla händelser på något vis skapar ett spår. Det finns svårigheter i att välja nyckeltal som beskriver verkligheten och som beskriver innebörden av text. Det är även svårt med förebyggande nyckeltal. Exempelvis målbilder, visioner och framtidsutsikter. Det går dock att genomföra och nyckeltalen tas ofta fram i samarbete med en konsult eller en revisor.

Grunden till verifiering är tvådelad, där den ena delen är riskanalysen som bestämmer möjliga felkällor och storlek på stickprov inom ett specifikt område. För att lokalisera problemområden kan företaget jämföras med andra aktörer inom samma bransch, exempelvis gällande sjukfrånvaro. Om företaget i fråga har en högre sjukfrånvaro än andra i samma bransch kan det vara intressant att se hur dessa företag skiljer sig åt och se vad som skulle kunna vara anledningen. Den andra delen ligger i företagets interna dokumentation, då

hållbarhetsredovisning fortfarande är ungt och omoget är det ofta i den interna dokumentationen det brister. Det kan handla om att spårbarhet saknas då dokumentation hanteras i kalkylprogram som inte är konstruerade för redovisning. Då kan lätt en siffra ”försvinna”. Hållbarhetsredovisning och granskning av densamma är ett ungt fenomen och i vissa lägen får man finna sig i att inte kunna verifiera all information. Detta är en av anledningarna till att översiktlig granskning är praxis idag.

Inom granskning av hållbarhet har man i grunden samma angreppssätt som när man granskar finansiell redovisning. Själva bevisinsamlingen skiljer sig dock något åt, där intervjuer och platsbesök har en mycket större roll inom hållbarhet. Verifieringen handlar i ett senare skede om att leta konkreta bevis för att förstärka eller förkasta information som framkommer av intervjuerna.

5.5.2 Interaktion

Upplevelsen är att man alltid blir väl bemött hos kund och att de alltid vill dela med sig av all befintlig information och dokumentation. Motvillighet kan som sagt snarare förekomma när det diskuteras vad som ska tas upp i rapporten. Men här brukar man alltid komma överens. Dels genom att jag som revisor ställer vissa krav, men även genom att jag får företaget i fråga att förstå vikten av att ta upp informationen i fråga. Här gäller det för mig som revisor att förklara och få företagen att förstå att det är otroligt viktigt att redovisa både positiv och negativ information. De bästa företagen redovisar mycket negativ information, men de redovisar även hur de tänker hantera detta och bli bättre framöver. Vilka signaler som sänds ut till intressenterna beror således ofta på hur man redovisar och inte vad som redovisas.

Det händer att en hållbarhetsredovisning är undermålig under de första åren med ett nytt företag. Då kan det krävas att man hyr in en fristående konsult för att hjälpa företaget så att en granskning blir genomförbar. Här är det viktigt att vara konsekvent med vad som är okej och inte så att man inte inkräktar på oberoendet. Det händer dock att man åtar sig en viss konsultroll mot företaget som granskas. Då främst genom återkoppling och revisionsnära rådgivning. Det framställs alltid ett PM med en mer detaljerad beskrivning angående utvecklingsbehov, felaktigheter samt granskningen i sin helhet. Detta PM skickas till styrelse och hållbarhetsansvarig för att möjliggöra förbättring och utveckling. Detta dokument behöver inte publiceras, vilket är synd då det tydliggjort vad granskningen inneburit även för intressenter.

5.5.3 Reglering

Regleringen kring granskning av hållbarhet är tydlig och möjliggör granskning till rimlig säkerhetsnivå. För en revisor som arbetar med detta dagligen är det tydligt vad som skiljer på rimlig och begränsad säkerhet. Jag förstår dock att det kan vara otydligt för företagen och intressenter till dessa. I dagsläget är det praxis att genomföra en översiktlig granskning, vilket också är fullt tillräckligt med tanke på det unga stadium som hållbarhetsredovisningen befinner sig. Ett företag som granskar sin hållbarhetsredovisning översiktlig får ett stort värde av detta i form av ökad trovärdighet och minskad risk för att felaktigheter ska uppdagas i media vid ett senare tillfälle. Det har hänt att journalister ifrågasatt företag angående en viss aspekt, och styrelsen då försvarat sig genom att visa företagets hållbarhetsredovisning där aspekten tas upp. Har företaget varit ärligt och transparent i sin redovisning finns det ingen grund för journalisten att fortsätta gräva, utan det brukar stanna där.

När jag genomför en översiktlig granskning upplever jag att jag har full kontroll på allt material och kan bestyrka att det som står stämmer, trots att antalen stickprov är färre än vid en rimlig. Den rimliga säkerheten kommer växa fram automatiskt i samband med att företag integrerar sin hållbarhetsinformation i årsredovisningen. Anledningen till att RevR6 fungerar idag är professionens långa och gedigna utbildning samt flerårig erfarenhet. Det är dock ett omoget och ungt fenomen som kommer utvecklas och förändras mycket inom en närliggande framtid. Snart kommer det en förändring som innebär att ISAE3000 blir grundramverket och RevR6 blir ett stöd för tillämpning av detta. I dagsläget är RevR6 utgångspunkten för granskning. AA10000 är något som används av konsulter världen över och sällan av revisorer. Då bestyrkandeuppdrag som genomförts med AA1000 inte skapar samma trovärdighet. Den lägre trovärdigheten kan förklaras av att det enda som krävs för att få uttala sig enligt AA1000 är att du betalar en summa pengar, medan ett uttalande enligt ISAE3000 kräver flerårig utbildning och erfarenhet. Därav anser jag att AA1000 inte behöver eller ska tillämpas av revisorer. Det finns även konsulter som utfärdar bestyrkanderapporter utifrån egenkonstruerade ramverk, vilka egentligen inte säger någonting om kvaliteten i rapporten.

5.6 Sammanställning av insamlad data

| | | | |
|--|----------------|----------------|-------------------|
| För att kunna genomföra stickprov och verifiera informationen måste en riskanalys genomföras och möjliga felkällor identifieras. R.1 | Riskanalys | Verifierbarhet | Granskningsbarhet |
| Vår riskanalys genomförs i samarbete med finansavdelningen. Den ligger till grund för att identifiera problemområden som behöver ägnas extra uppmärksamhet i granskningsarbetet. R.3 | | | |
| Hela processen börjar dock med en riskanalys där man går tillbaka och tittar vart problem uppstått tidigare år och tidigare granskningsrapporter för att lokalisera möjliga problemområden som behöver extra uppmärksamhet. R.4 | | | |
| För att kunna verifiera redovisad information är det nödvändigt att genomföra en inledande analys över möjliga felkällor. R.5 | | | |
| Inom större koncerner med många avdelningar undersöks olika avdelningar under olika år. Undersökningens omfattning grundar sig på riskanalysens resultat. R.1 | Bevisinsamling | | |
| Den största delen av bevisinsamlingen sker genom intervjuer och platsbesök. R.3 | | | |
| Tillvägagångssättet för att verifiera och bevisa sanningsgraden är att lokalisera källan och ta del av väsentlig intern dokumentation. Här kan det dock föreligga svårigheter och källan kan vara svår att hitta när det gäller vissa delar av hållbarhetsrapporten. R.4 | | | |
| All redovisad information går att bevisa genom att lokalisera konkreta bevis. Det handlar mest om ett detektivarbete. R.5 | | | |
| Kostanden för att uppnå en rimlig säkerhetsgrad är för hög för att vara ekonomiskt försvarbar. Det upplevda värdet skiljer sig för lite mot begränsad säkerhet. R.1 | Kostnad | | |
| I dagsläget är kostnaden för granskning av hållbarhetsredovisning för låg i förhållande till arbetsinsatsen som krävs. R.2 | | | |
| Praxis i Sverige är att genomföra en översiktlig granskning och företagen ser därför oftast ingen anledning att betala för mer. R.4 | | | |
| En översiktlig granskning ger intressenter tillräcklig information i dagsläget. Speciellt i förhållande till hållbarhetsredoviningens unga stadium. R.5 | | | |

| | | | |
|--|-----------|-------------|-------------------|
| Jag upplever att revisorer i regel blir involverade i hela processen och ges tillgång till all befintlig information. R.1 | Öppenhet | | |
| Företag ser ofta revisorn som en konsult. Ofta utvecklas interna kontrollsystem i samspel mellan revisor och företag. R.3 | | | |
| Om jag inte får tillgång till all nödvändig information kommer jag inte skriva på. R.4 | | | |
| Som revisor får jag alltid ta del av väsentlig dokumentation och information. Det kan dock uppstå en viss motvillighet angående negativa händelser i rapporten. R.5 | | | |
| Jag upplever inte att min roll som rådgivare inkräktar på min oberoendeställning gentemot företaget då vi har tydliga interna riktlinjer och gränser. R.1 | Oberoende | Interaktion | Granskningsbarhet |
| Om det uppstår situationer som skulle kunna inkräkta på oberoendeställningen skickas frågan vidare till en annan avdelning eller i vissa fall ett annat företag. R.2 | | | |
| Det är inte ovanligt att situationer uppstår där oberoendeställningen måste diskuteras, speciellt inom hållbarhetsrevisning. R.4 | | | |
| Ibland får utomstående konsulter tas in, detta främst då uppdrag börjar inkräkta på beroendeställningen. R.5 | | | |
| Oberoendet mellan standardsättare och revisorer skulle öka om arbetsgrupperna inkluderade fler delar av näringslivet. S.1 | | | |

| | | | |
|--|----------------|-----------|-------------------|
| Ramverket är otydligt gällande säkerhetsnivåer och ligger efter i utvecklingen. Det är dock en bra utgångspunkt för granskande aktörer. R.1 | Tydlighet | | |
| RevR6 fyller sin funktion och är tydligt. Det kan dock uppstå tolkningssvårigheter för intressenter utan specialkompetens på området. R.2 | | | |
| RevR6 är tillräckligt för att utföra full revision. R.4 | | | |
| Ramverken är idag tydliga för revisorer och andra som arbetar med dem dagligen. Det kan dock upplevas otydligt för utomstående intressenter. R.5 | | | |
| Kriterier och standards bör vara tillräckliga. Annars skulle inte byråerna ta sig an uppdragen. S.1 | | | |
| Regleringen behöver tydliggöras för att intressenter ska förstå det ökade värdet som en granskning till rimlig säkerhet ger. I dagsläget är det i många fall fullt tillräckligt att de ser att en stor revisionsbyrå tittat på materialet. R.1 | Tillräcklighet | Reglering | Granskningsbarhet |
| Om företag tvingades att offentliggöra kostnaden de lagt ned på granskningen av sin hållbarhetsredovisning skulle många få skämmas. R.2 | | | |
| Regleringen är idag fullt tillräcklig och det är snarare rapporteringen som behöver utvecklas. R.4 | | | |
| Regleringen är idag tillräcklig, både för en översiktlig granskning och en revision. R.5 | | | |
| EU-direktivet som ligger till grund för den stundande förändringen borde ställt högre krav på företagen. Det är svårt att ändra på nationell nivå. S.1 | | | |

Tabell 3. Sammanställning av insamlad data.

6. Analys

I analysen presenteras insamlad data i relation till studiens teoretiska utgångspunkt. Avsnittet är disponerat efter analysmodellen.

6.1 Verifierbarhet

Verifierbarhet förklaras nedan genom tre områden. Det första området är riskanalys, som sker innan granskningen och kan ses som en planeringsfas. Det andra är bevisinsamling som beskriver hur sökning efter dokumentation och konkreta bevis genomförs. Det avslutande området som behandlas är kostnad, vilket är relevant att studera både från företags och revisorers perspektiv och har behandlats i tidigare forskning.

6.1.1 Riskanalys

Grunden till verifiering ligger i en riskanalys som genomförs innan granskningen. Enligt Power (1996) utgör riskanalysen en stor del av arbetet med att göra fenomen granskningsbara. Det krävs dels en tydlig plan över hur insamlad data och stickprov ska analyseras men även ett väldefinierat objekt för granskningen, det vill säga information som är representativ för hela populationen. Gillet (2011) lägger stor vikt vid att den granskande aktören i samarbete med företaget har en tydlig bild över vad granskning ska leda till. Det finns en tydlig koppling mellan resonemanget ovan och hur de stora revisionsbyråerna arbetar med att granska stora svenska bolags hållbarhetsredovisningar. Intervjuobjekten beskriver riskanalysen som central i granskningsarbetet för att kunna lämna ett trovärdigt uttalande angående sanningsgraden i informationen. Här arbetar de framförallt med att lokalisera problemområden och möjliga felkällor baserat på tidigare årsredovisningar. Att detta är möjligt bygger till stor del på revisorns erfarenhet och expertis på området.

Riskanalysen utgör således grunden till hur stickprov och tester ska genomföras. Precis som Power (1999) visar finns det ett förhållande mellan hur många händelser som testas och vilka tester som genomförs. Det förhållandet beskrivs närmare av R.2 och R.3 som arbetar med tydliga riktlinjer för hur mycket av den redovisade informationen som ska granskas. Praxis är enligt dem idag att en översiktlig granskning verifierar 30 procent av informationen. Vid en mer ingående granskning med avsikt att uppnå en högre säkerhetsnivå verifieras 70 procent. Dessa procentsatser är inget som de andra intervjuobjekten nämner och S.1 förklarar att de inte återfinns i något ramverk, utan det måste vara interna riktlinjer.

Intervjuobjekten beskriver både hållbarhetsredovisning och granskning av hållbarhetsinformation som ett ungt och omoget område. En barriär som den granskande aktören i vissa fall möter är att företag i ett initialt skede inte vet hur eller vad de ska redovisa. För att kunna verifiera informationen måste det finnas tillräckligt med dokumentation för att på ett tillförlitligt sätt fastställa att det stämmer överens med verkligheten (Power, 1996). Det krävs då att byråerna gör ett mer omfattande förarbete för att överbrygga denna barriär, vilket enligt R.1 kan göras genom en ”skugggranskning”. Det innebär att revisorn inofficiellt granskar företagets hållbarhetsredovisning och tar på sig en konsultroll. Revisorn hjälper företaget att utveckla sitt sätt att redovisa samt göra hållbarhetsinformationen granskningsbar. Detta för att i ett senare skede kunna acceptera granskningsuppdraget och lämna ett offentlig bestyrkande med hög trovärdighet. För att överbrygga denna barriär beskrivs även andra lösningar av intervjuobjekten. Det handlar till stor del om att utbilda företagen angående både vad som ska redovisas samt hur det ska dokumenteras. Flera nämner att en bra lösning kan vara att anlita en utomstående konsult i detta arbete.

6.1.2 Bevisinsamling

Det som utmärker granskning inom hållbarhet jämfört med revision av finansiell redovisning är framförallt vilka tester som genomförs. Inom den finansiella revisionen är ett vanligt förekommande begrepp sampling (Anca-Oana, 2013; Marian, 2014; Power, 1999), som innebär att ett fåtal representativa stickprov av data genomförs för att sedan med hög tillförlitlighet generaliseras till hela populationen. Det handlar då ofta om genomgång av intern dokumentation för att verifiera transaktioner, vilket skiljer sig något från granskning av hållbarhet. Vid granskning av hållbarhet lägger intervjuobjekten stor vikt vid intervjuer på olika nivåer inom verksamheten som granskas samt platsbesök för att verifiera redovisad information. De anser att detta är ett mer effektivt verktyg på hållbarhetsområdet eftersom det ofta är texter och mjuka värden som ska verifieras och inte nyckeltal. Vid granskning av mjuka värden finns en barriär i att kvantifiera data och göra den mätbar. (Power 1996;1999;Lindgren, 2014). Enligt R.2 och R.3 kan texter inte verifieras på ett statistiskt tillförlitligt sätt. För att öka granskningsbarheten och trovärdigheten av informationen är intervjuobjektens ställningar och positioner inom det granskade företaget av hög relevans. R.1 och R.5 belyser att individer på ledande positioner inom företagen i större utsträckning involverar sig i hållbarhetsarbetet. En följd av detta är att hållbarhetsarbetet får en mer central roll i företaget vilket leder till mer dokumentation och mer utvecklade interna system på

området. För att överbrygga barriären med mjuka värdenas mätbarhet anser intervjuobjekten att engagemang och intresse från företagsledningen är ett effektivt verktyg.

6.1.3 Kostnad

Att skapa granskningsbarhet genom att göra kvalitativ data mätbar beskrivs som en utmaning (Power 1996;1999;Lindgren, 2014). Uppfattningen bland intervjuobjekten var att all information, oberoende av om den är kvalitativ eller kvantitativ, går att mäta. En barriär till granskningen verkar snarare vara att mätningen handlar om den ekonomiska aspekten då det kräver mer tid och resurser för att verifiera mjuka värden som återfinns i en hållbarhetsredovisning. Att kostnaden vid granskning av hållbarhet är en central fråga var tydligt vid alla intervjuer. Speciellt då granskning av hållbarhet idag är frivillig och praxis i Sverige är att genomföra granskningen till begränsad säkerhet. Uppfattningen hos revisorerna var att en begränsad säkerhet i dagsläget är fullt tillräckligt. Det var därför enligt alla intervjuobjekt högst osannolikt att ett vinstmaximerande företag skulle betala för mer än detta. Kostnaden för att granska hållbarhetsredovisningar beskrevs enligt R.2 och R.3 som den största barriären för att uppnå en rimlig säkerhet. De menar att det borde finnas en not i årsredovisningen där företag specificerar kostnaden för granskningen av hållbarhetsredovisningen på samma sätt som övriga revisionskostnader återfinns under en not. Detta skulle göra företag benägna att genomföra en mer omfattande granskning och avsätta större resurser för ändamålet.

Då kostnaden är en central fråga för företagen när de investerar i granskningen menar intervjuobjekten att tydliga interna rutiner, redovisningssystem och dokumentation är en bra lösning för att underlätta arbetet för den granskande aktören. Om företaget själva kan säkerställa att informationen är korrekt underlättar detta granskarens arbete och främjar en granskningsbar miljö (Power, 1996). Ett företag med underlag till all redovisad information kan på ett smidigt sätt granskas och det krävs därför inte lika mycket tid och resurser från revisorn för att fastställa ett trovärdigt resultat. Tydlig dokumentation och goda underlag ökar enligt R.1 sannolikheten att stickprov och intervjuer sker på rätt plats i organisationen. En risk vid granskning av ett företag med bristfällig dokumentation är annars att revisorn gör stickprov utifrån vad som är kostnadseffektivt, vilket skapar ett snedvridet resultat (Anca-Oana, 2013).

6.2 Interaktion

Interaktion behandlar relationen och samarbetet mellan granskande aktör och företag. Två centrala områden som lokaliserats genom tidigare forskning och insamlad data är särkoppling och oberoende. Särkoppling behandlar i vilken grad den granskande aktören får tillgång till information i verksamheten. Oberoendet gentemot ett företag är grundläggande för revisorer och är sedan länge lagstadgat. Hållbarhetsområdet är dock ungt och under utveckling, vilket gör frågan aktuell och relevant.

6.2.1 Särkoppling

Särkoppling är ett område som ofta diskuteras i granskningslitteraturen och handlar om att den granskande aktören inte får ta del av information från hela organisationen, utan företaget ställer istället ut särskilda dokument till granskaren (Deegan & Unerman, 2011; Power, 1999; Perego & Kolk, 2012). Intervjuobjekten beskriver en verklighet där inte särkoppling förekommer vid granskning av stora svenska bolags hållbarhetsredovisningar. Intervjuerna indikerar att revisorer inte godtar den typen av bemötande, utan kräver tillgång till all väsentlig information för att utfärda ett bestyrkande. Skulle de fortfarande inte få tillgång till informationen de bett om skriver de inte på, vilket tvingar företaget att möta revisorns krav. R.5 beskriver att det skulle kunna se annorlunda ut om konsulter istället genomförde granskningen, då dessa inte är bundna att följa något ramverk och inte är övervakade på samma sätt. Att bli konsult kräver inte heller alls en lika omfattande utbildning. R.1 beskriver att exempelvis Finland har ett system för konsulter, där företaget väljer ut vilken information som ska granskas, vilket skapar en mer särkopplad granskning. Även tidigare forskning tyder på att tillförlitligheten till hållbarhetsredovisningen ökar när granskningen är genomförd av en auktoriserad revisor (Pflugrath et.al, 2011; Zorio et.al, 2013).

Företags hållbarhetsarbete har under de senaste åren fått stor plats i media, vilket i sin tur gjort att företag lägger mer tid och större resurser på sin hållbarhetsredovisning (Deegan & Unerman, 2011; Frostensson et.al, 2015). Intervjuobjekten behöver sällan ställa krav på att få tillgång till väsentlig dokumentation utan det är snarare företagen som tillhandahåller så mycket som möjligt frivilligt. Intervjuobjekten anser att det är bättre för företagen att revisorn i ett tidigt skede upptäcker ett misstag än att det senare uppdagas i media att företaget undanhållit information. R.1 beskriver att en granskning av hållbarhetsinformationen inte ökar intressenternas värde avsevärt, däremot kan avsaknad av granskningen skapa stora

ekonomiska konsekvenser för företaget. Ytterligare en anledning till öppenheten som revisorerna nämner är att företag ofta i samspråk med revisorn utvecklar interna kontroll- och uppföljningssystem. System som dessa underlättar för revisorn att ta del av nödvändig information och skapar kolonisering (Jones & Ratnatunga, 2012).

Särkoppling beskrivs i litteraturen som en barriär för granskningsbarhet (Deegan & Unerman, 2011; Power, 1999; Perego & Kolk, 2012). Denna barriär är inte förekommande vid granskning av stora svenska bolags hållbarhetsredovisningar, framförallt eftersom revisorer följer lagstiftning och regelverk och kräver ut all väsentlig information och dokumentation. Det är ovanligt med motvillighet att ge revisorn tillgång till information eftersom företagen förstår värdet av att finna eventuella felaktigheter i ett tidigt skede. Revisorerna anser att granskningsarbetet gällande hållbarhetsredovisningar är koloniserat.

6.2.2 Oberoende

För att en granskningsprocess ska kunna äga rum är revisorns oberoende gentemot företaget en avgörande faktor (Power, 1996). Detta regleras i Sverige genom lagstiftning och övervakas av tillsynsmyndigheter. Då hållbarhetsområdet enligt intervjuobjekten fortfarande är ett område under utveckling använder företag ofta revisorn som ett hjälpmedel för att förbättra sin hållbarhetsredovisning. Detta skapar en situation där revisorn måste ta ställning till vad som är okej och vad som inkräktar på oberoendeställningen. I situationer där oberoendet skulle kunna ifrågasättas tar revisorn enligt intervjuobjekten alltid det säkra före det osäkra och skickar frågan vidare till en annan avdelning eller i vissa fall till en utomstående aktör. Revisionsbyråerna har enligt R.1 tydliga interna riktlinjer och gränser för vad revisorer får och inte får göra. De har även rutiner för tillvägagångssätt om en sådan situation skulle uppstå. R.4 påpekar att om en konsult istället skulle genomföra bestyrkandeuppdraget kan dess oberoende inte säkerställas då den relationen varken är lagstadgad eller övervakad.

En barriär till granskningsbarhet inom hållbarhetsområdet är granskande aktörens oberoende gentemot företaget (Power, 1999;1996). Denna barriär ska överbryggas av lagstiftning och tillsyn. Intervjuobjekten menar att de trots detta får ta ställning till frågan, vilket leder till att byråernas interna regler och gränsdragningar spelar en central roll. Revisorerna upplever inte detta som ett hinder, utan det är tydligt för dem när de närmar sig gränsen för vad som är okej. Intervjuerna indikerade att anledningen till detta är revisorers gedigna utbildning och

erfarenhet. Det kan även förklaras av att de stora revisionsbyråernas har tydliga interna riktlinjer.

6.3 Reglering

Under reglering diskuteras framförallt det svenska ramverket RevR6 gällande dess tydlighet och tillräcklighet för att på ett tillförlitligt sätt kunna genomföra en granskning.

6.3.1 Tydlighet

Intervjuobjekten inser att intressenter och företag kan uppleva gränsdragningen mellan de olika säkerhetsnivåerna som otydlig och odefinierad. Svårigheterna som beskrivs är att det är otydligt vad som krävs för att uppnå en begränsad säkerhet och vad som krävs för en rimlig. Att som intressent inte fullt ut förstå innebörden av en granskning påverkar förtroendet för och tillförlitligheten till informationen (Manetti & Becatti, 2009). R.1 beskriver RevR6 som föråldrat, R.4 anser däremot att ramverket är effektivt och tydligt. Här finns det en viss meningsskiljaktighet revisorerna emellan. S.1 som arbetar med utveckling av standards och ramverk menar att ramverket är tillräckligt tydligt för att möjliggöra en granskning, detta eftersom revisorer tar åt sig uppdrag och därmed godkänner ramverket.

R.1 och S.1 menar att revisionsbyråerna ofta utvecklar en intern metodik som är mer anpassad till fallet. Att revisorer känner ett behov av att skapa interna riktlinjer för att tydliggöra vad de olika säkerhetsgraderna ska kräva av granskningsinsatsen indikerar att ramverket som efterföljs behöver tydliggöras. Även om revisorerna skapar en tydlighet för sig själva, så förmedlas inte denna till intressenterna, vilket kan anses vara en barriär som behöver hanteras. Lösningen till detta ligger på en internationell nivå i dagsläget, då RevR6 är en svensk översättning av ISAE3000. Det finns svårigheter i att utveckla ett tydligt internationellt ramverk, eftersom situationen skiljer sig åt i olika delar av världen (Martinov-Bennie & Hecimovic, 2010).

6.3.2 Tillräcklighet

Intervjuobjekten anser att RevR6 är fullt tillräckligt för att genomföra en översiktlig granskning även om det finns viss otydlighet i kriterierna. Tidigare forskning visar att AA1000AS tillsammans med ISAE3000 skulle utgöra ett tydligare ramverk än någon av dem ensamt (Iansen-Rogers & Oelschlagel, 2005; Jones & Ratnatunga, 2012, s.269f). Ramverket AA1000AS bortses från i Sverige och RevR6 är endast en översättning av ISAE3000. Inget

av intervjuobjekten ansåg att AA1000AS har någon större påverkan vid granskning av stora svenska bolags hållbarhetsredovisningar. R.5 förklarar att ramverket inte används eftersom det inte ställer några krav på att den som använder det ska vara auktoriserad revisor. Därav ansåg R.5 att granskning enligt AA1000AS inte ger bestyrkandet någon ökad trovärdighet.

S.1 upplever att direktiv som kommer från en internationell nivå generellt saknar tydlighet och är otillräckliga. Exempelvis EU-direktivet som träder i kraft 2017, som egentligen inte ställer några krav alls på varken revisor eller företag, förutom att det måste upprättas någonting som kan döpas till hållbarhetsrapport. För att öka tydligheten och skapa en tillräcklighet i ramverket behöver det därför göras på nationell nivå vilket i dagsläget inte är möjligt då svenska standardsättare måste följa internationella bestämmelser.

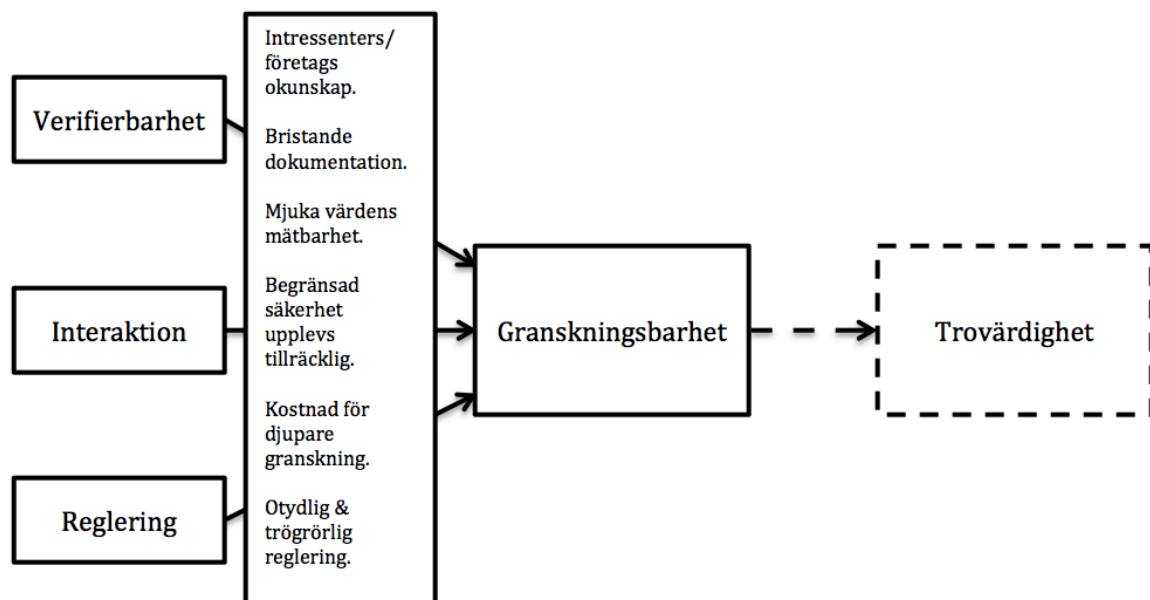
6. Slutsats

Syftet med studien var att identifiera barriärer till granskningsbarhet med hjälp av revisorers upplevelser vid granskning av stora svenska bolags hållbarhetsredovisningar. Likt tidigare forskning visar även denna studie att det finns en barriär i att kvantifiera mjuka värden och göra dem mätbara. Intervjuobjekten påpekar att det finns en okunskap hos företag gällande hur och vad de ska redovisa, vilket påverkar granskningsbarheten av den redovisade informationen. Grunden till granskningsbarhet är enligt tidigare forskning att information ska kunna verifieras, studien visar här en barriär i form av bristande dokumentation hos företag som försvårar granskningen. Detta motverkas dels av revisorerna genom ett omfattande förarbete men även av företagsledning genom att involvera sig i högre utsträckning. I litteraturen benämns särkoppling som en barriär för granskningsbarhet, studien indikerar att granskningen idag inte är särkopplad utan starkt koloniserad. Denna studie visar inga tecken på att granskning av hållbarhetsredovisningar skulle inkräkta på revisorns oberoendeställning, vilket enligt tidigare forskning är avgörande för granskningsbarhet. Studien indikerar en barriär gällande otydlig reglering på området. Då ramverket inte kan förändras på nationell nivå är riktlinjerna generella och svårförändrade samt lägger stort ansvar på byråernas interna rutiner.

Insamlad data indikerar att en anledning till den begränsade säkerheten är att revisorer anser det vara tillräckligt. Revisorerna kommer då heller inte förespråka att en granskning till högre säkerhetsnivå genomförs. Studien indikerar även att intressenternas bristande förståelse kring

skillnaden mellan översiktlig granskning och revision påverkar valet av säkerhetsnivå. Om det råder oklarhet hos intressenterna angående säkerhetsgradernas betydelse ökar inte en högre säkerhetsgrad värdet för företaget. Det finns därför ingen anledning att genomföra en dyrare granskning till rimlig säkerhetsnivå. Detta resultat är starkt kopplat till teorin om övergranskning, det vill säga att värdet av granskningen avtar i förhållande till kostnaden när en viss säkerhetsnivå uppnåtts.

Nedan kopplas studiens analysmodell samman med studiens slutsats. Det som i analysmodellen är presenterat som barriärer är nu utbytt mot praktiska och teoretiska barriärer efter studiens resultat.



Figur 3. Barriärer för granskningsbarhet.

Tidigare forskning tyder på en osäkerhet gällande granskning av hållbarhetsredovisning. Barriärer till granskningsbarhet har uppmärksammats i teorin men är outforskade gällande granskning av hållbarhetsredovisning. Studien bekräftar att teorin gällande granskningsbarhet i många hänseenden även är applicerbar vid granskning av hållbarhetsredovisning. De studier som gjorts har till stor del fokuserat på kvalitetsskillnader till följd av yrkestillhörighet. Denna studie bidrar med ett perspektiv från en marknad där endast auktoriserade revisorer utför granskningen. Till följd av detta bidrar studien med en skillnad gällande interaktion. I teorin beskrivs interaktion som en barriär till granskningsbarhet men när endast auktoriserade revisorer utför granskningen kan de kräva fullt samarbete från företagen vid bestyrkandet.

7. Avslutande diskussion

Tydlighet är ett område som diskuterats under samtliga intervjuer och som i teorin beskrivs som nödvändigt för att uppnå en hög granskningsbarhet. Det är uppenbart att reglering angående granskning av hållbarhetsredovisning har utvecklingspotential gällande dess tydlighet. Det är dock inte bara regleringens tydlighet som har visat sig vara väsentlig för att skapa en granskningsbar miljö. Det krävs även tydlighet gällande kommunikationen mellan granskande aktör och företag. Denna kommunikation och interaktionsprocess är viktig för att på sikt skapa en miljö där båda parter kan utvecklas och på så vis utveckla granskningsbarheten inom området. I teorin framställs interaktion som någonting problematiskt och utmanande som kan få negativa konsekvenser. Intervjuerna tyder dock på att båda parter strävar efter att interagera i hög utsträckning och ser detta som någonting positivt. Oberoendeställningen kan ibland vara uppe för diskussion men blir aldrig ett problem då revisorer anses agera professionellt och alltid vara tydliga med gränsdragning. Myndigheter, tillsynsorganisationer och intressenter har stor tillit till revisionsbyråer. Branschorganisationen FAR anser exempelvis att revisionsbyråernas interna riktlinjer är ett effektivt komplement till reglering och lagstiftning. Synen på interaktion och oberoende skulle förmodligen vara annorlunda om det istället för revisorer var miljökonstuler utan statlig övervakning som utförde granskningen.

Då granskningsbarhet till stor del handlar om tydlighet och trovärdighet finns det utvecklingspotential på området gällande utbildning av företag och intressenter. Om intressenter och företag förstod skillnaden mellan begränsad och rimlig säkerhetsgrad tror vi att det upplevda värdet av ett bestyrkande till rimlig säkerhet skulle öka markant. Det har under studien uppkommit flera konkreta möjligheter för revisionsbyråerna samt FAR att göra det tydligare. Exempelvis visade det sig finnas interna riktlinjer för hur stor del av information som skulle verifieras för att uppnå en viss säkerhetsnivå. Skulle dessa riktlinjer återfinnas i RevR6 skulle det förtydliga vad de olika säkerhetsgraderna innebär. Ytterligare en möjlighet som revisionsbyråerna arbetar med i dagsläget är att inkludera hållbarhetschef, styrelse och andra höga befattningar inom verksamheten i arbetet med hållbarhet, samt återkoppla till dessa med underlag för vad som kan förbättras kommande år. Dessa underlag offentliggörs i princip aldrig i dagsläget, vilket är synd eftersom det hade ökat trovärdigheten till företagets hållbarhetsarbete och förståelsen för granskningens resultat. Det skulle även öka företags hållbarhetsengagemang om det i årsredovisningen offentliggjordes hur mycket

företaget investerat i granskningen av hållbarhetsredovisningen. Detta skulle kunna medföra att fler företag valde att bestyrka sin hållbarhetsredovisning till en högre säkerhetsnivå.

Denna studie har kretsat kring revisorers upplevda barriärer gällande granskningsbarhet och bidragit med ett nytt perspektiv gällande granskning av hållbarhetsredovisning. Anledningen till att information granskas överhuvudtaget är för att skapa trovärdighet till informationen. Det är tidigare bevisat att hög granskningsbarhet ökar trovärdigheten till materialet. För att komma åt vad som faktiskt skapar trovärdighet vore det intressant att fortsätta studien men då istället mäta intressenters och företags erfarenheter kring granskning av hållbarhetsinformation. Revisorerna anser att det finns en okunskap hos både företag och intressenter, det vore därför spännande att gå direkt till källan för att se om detta stämmer och i så fall varför. På så vis skulle en tydligare helhetsbild över området skapas och tydligare utvecklingsmöjligheter skulle kunna lokaliseras.

8. Källförteckning

Iansen-Rogers, J. & Oelschlagel, J., (2005). *Assurance Standards Briefing AA1000 Assurance Standard and ISAE3000*.

<http://www.accountability.org/images/content/1/9/193/Assurance%20Standards%20Briefing.pdf>
[2016-02-25].

Ama, E. S. Jaber, M. Y. & Bonney, M., (2011). Environmental performance measures for supply chains. *Management Research Review*, vol. 34, no. 11, pp. 1202-1221.

Anca-Oana, C., (2013). Necessity of audit sampling in the audit of financial statements. Non-statistical versus statistical sampling. *Analele Universității Constantin Brâncuși din Târgu Jiu : Seria Economie*, vol. 3, no. 3, pp. 40-44.

Ahrne, G. & Svensson, P., (2011). *Handbok i kvalitativa metoder*. Malmö: Liber

Boliden., (2015). *Årsredovisning 2014*.

http://www.boliden.com/Documents/Press/Publications/Boliden_ar14_2015-03-17_SVE.pdf [2016-02-10].

Boiral, O., (2013). Sustainability reports as simulacra? A counter-account of A and A+ GRI reports. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, vol. 26, no. 7, pp. 1036-1071.

Brinkmann, S. & Kvale, S., (2015). *InterViews: learning the craft of qualitative research interviewing*. 3., [updated] ed. Los Angeles: Sage Publications

Bryman, A. & Bell, E., (2011). *Företagsekonomiska forskningsmetoder*. 2., [rev.] uppl. Stockholm: Liber

Crawford, S., (2009). Social and environmental reporting and the corporate ego. *Business Strategy and the Environment*, vol. 18, no. 4, pp. 254-265.

Deegan, C. Cooper, B. J. & Shelly, M., (2006). An investigation of TBL report assurance statements: UK and european evidence. *Managerial Auditing Journal*, 21(4), 329-371.

Deegan, C. & Unerman, J., (2011). *Financial accounting theory*. 2. European ed. Maidenhead: Mc Graw-Hill Education.

Epstein, M.J. & Rejc, B.A., (2014). *Making Sustainability Work : Best Practices in Managing and Measuring Corporate Social, Environmental, and Economic Impacts (2nd Edition)*. Berrett-Koehler Publishers, San Francisco, CA, USA.

Fars samlingsvolym., (2015). *Revision*. [37., uppdaterade utg.]. Stockholm: FAR Akademi.

IFAC., (2013). *ISAE 3000 (revised) assurance engagements other than audits or reviews of historical financial information*.

<https://www.ifac.org/publications-resources/international-standard-assurance-engagements-isae-3000-revised-assurance-enga> [2016-02-12].

Gillet, C., (2012). A study of sustainability verification practices: the French case. *Journal of Accounting & Organizational Change*, vol. 8, no. 1, pp. 62-84.

GRI., (2013). *The external assurance of sustainability reporting*.

<https://www.globalreporting.org/resourcelibrary/GRI-Assurance.pdf> [2016-02-10].

GRI., (2015). *Implementation manual*.

<https://www.globalreporting.org/resourcelibrary/GRIG4-Part2-Implementation-Manual.pdf> [2016-02-16].

GRI., (2015). *Reporting principles and standard disclosures*.

<https://www.globalreporting.org/resourcelibrary/GRIG4-Part1-Reporting-Principles-and-Standard-Disclosures.pdf> [2016-02-12].

Jamali, D., (2010). MNCs and International Accountability Standards Through an Institutional Lens: Evidence of Symbolic Conformity or Decoupling. *Journal of Business Ethics*, vol. 95, no. 4, pp. 617-640.

Jones, S. & Ratnatunga, J., (2012). Contemporary Issues in Sustainability Accounting. *Assurance and Reporting*. Emerald Group Publishing Ltd, GB.

Junior, R.M. Best, P.J. & Cotter, J., (2014). Sustainability Reporting and Assurance: A Historical Analysis on a World-Wide Phenomenon. *Journal of Business Ethics*, vol. 120, no. 1, pp. 1-11.

KPMG., (2013). *KPMG survey of corporate responsibility reporting 2013*.

<https://www.kpmg.com/Global/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/corporate-responsibility/Documents/kpmg-survey-of-corporate-responsibility-reporting-2013.pdf> [2016-02-10].

Larsson, L.O. & Ljungdahl, F., (2008). *License to operate: [CSR och hållbarhetsredovisning i praktiken]*. Stockholm: Ekerlid.

Lennartsson, R., (2015). *Obligatorisk hållbarhetsrapport inom ett par år*.
<http://www.tidningenbalans.se/nyheter/obligatorisk-hallbarhets-rapport-inom-ett-par-ar/> [2016-02-10].

Lindeberg, T., (2007). *Evaluative Technologies: Quality and the Multiplicity of Performance*. Copenhagen Business School.

Lindgren, L., (2014). *Nya utvärderingsmonstret: om kvalitetsmätning i den offentliga sektorn*, 2. uppl. Studentlitteratur, Lund.

Manetti, G. & Becatti, L., (2009). Assurance Services for Sustainability Reports: Standards and Empirical Evidence. *Journal of Business Ethics*, vol. 87, no. S1, pp. 289-298.

Marian, G., (2014). The sampling process in the financial audit. Technical practice approach. *Annals of the University of Oradea : Economic Science*, vol. 23, no. 1, pp. 659-663.

Martinov-Bennie, N. & Hecimovic, A., (2010). Assurance of Australian Natural Resource Management. *Public Management Review*, vol. 12, no. 4, pp. 549-565.

Morimoto, R. Ash, J. & Hope, C., (2005). Corporate Social Responsibility Audit: From Theory to Practice. *Journal of Business Ethics*, vol. 62, no. 4, pp. 315-325.

Perego, P. & Kolk, A., (2012). Multinationals' Accountability on Sustainability: The Evolution of Third-party Assurance of Sustainability Reports. *Journal of Business Ethics*, vol. 110, no. 2, pp. 173-190.

Pflugrath, G. Roebuck, P. & Simnett, R., (2011). Impact of assurance and assurer's professional affiliation on financial analysts' assessment of credibility of corporate social responsibility information. *Auditing*, vol. 30, no. 3, pp. 239.

Power, M., (1996). Making things auditable. *Accounting, Organizations and Society*, vol. 21, no. 2, pp. 289-315.

Power, M., (1999). *The audit society: rituals of verification*. Oxford Univ. Press, Oxford.

Prus, R., (1996). *Symbolic interaction and ethnographic research: intersubjectivity and the study of human lived experience*. Albany: State Univ. of New York Press

Savin-Baden, M. & Major, C-H., (2013). *Qualitative research: the essential guide to theory and practice*. London: Routledge

Skærbæk, P., (2009). Public sector auditor identities in making efficiency auditable: The National Audit Office of Denmark as independent auditor and modernizer. *Accounting, Organizations and Society*, vol. 34, no. 8, pp. 971-987.

Sveriges Riksdag., (2014). *Företagens rapportering om hållbarhet och mångfaldspolicy*.
https://www.riksdagen.se/sv/Dokument-Lagar/Utreddningar/Departementsserien/Foretagens-rapportering-om-hal_H2B445/?html=true [2016-02-10].

Trost, J., (2010). *Kvalitativa intervjuer. 4.*, [omarb.] uppl. Lund: Studentlitteratur

Widerberg, K., (2002). *Kvalitativ forskning i praktiken*. Lund: Studentlitteratur

Zorio, A. García-Benau, M. A. & Sierra, L., (2013). Sustainability Development and the Quality of Assurance Reports: Empirical Evidence. *Business Strategy and the Environment*, vol. 22, no. 7, pp. 484–500.