



Det kommande EU-direktivet: revisorns arbetsroll

En kvalitativ studie om revisorns arbetsroll och det nya EU-direktivet.

Författare: Ragda Josefina Amouri och Tina Atroshi

Handledare: Cheick Wagué

Södertörns högskola | Institutionen för företagsekonomi, Kandidatuppsats 15 HP

Examensarbete i företagsekonomi | Vårterminen 2022

Internationella ekonomiprogrammet

Förord

Vi vill till en början rikta vår stora tacksamhet till de respondenter som valt att ställa upp på intervju, trots att det är högsäsong inom revisionsbranschen. Utan deras hjälp och engagemang hade denna studie inte varit möjlig. Vi vill även tacka vår examinator Peter Jönsson för sitt engagemang.

Södertörns högskola, juni 2022

Ragda Josefina Amouri

Tina Atroshi

Sammanfattning

Hållbarhet är ett växande ämne som fått allt större uppmärksamhet. Den ökade trenden avspeglar sig i bolagens rapportering där hållbarhetsfrågor får alltmer utrymme. Revisorns roll i företagets hållbarhetsrapporter är inte lika strukturerad och reglerad som i den finansiella rapporteringen. Revisorn ska i företags lagstadgade hållbarhetsrapporter utge ett uttalande om huruvida hållbarhetsrapport har upprättats. Detta innebär att revisorn i dagens läge inte granskar sakinnehållet i rapporterna. Revisorns roll i företagets hållbarhetsrapport är däremot i en övergångsfas. Ett nytt EU-direktiv föreslår att utöver ett uttalande, ska innehållet även granskas i rapporterna. Detta direktiv väntas träda kraft räkenskapsåret 2023. I och med det nya direktivet kan ett utökat arbetskrav förväntas av revisorn, vilket leder in på frågan kring vilken utveckling revisorn anser behöver ske ifall de ställs inför nya arbetskrav i företags hållbarhetsrapporter. Studien undersöker även ifall revisorer anser att de bidrar i sin arbetsroll till ökad pålitlighet i företags hållbarhetsrapporter till dess intressenter.

Det empiriska materialet har samlats in genom kvalitativa semistrukturerade intervjuer med åtta auktoriserade revisorer.

Studiens resultat visar att den utveckling som behöver ske för att revisorer ska kunna bemöta ett utökat arbetskrav är digitalisering, standardisering, erfarenhet och kompetens. Alla respondenter enas om att den största förändringen som behöver ske är att utbilda revisorer redan på universitetsnivå och öka kompetensnivån i revisionsbranschen gällande hållbarhet. Studien visar även att granskning anses öka förtroende till företagets hållbarhetsrapporter och leder till mer pålitliga rapporter till intressenter. Däremot behöver revisorers kompetensnivå ökas för att kunna granska innehållet i hållbarhetsrapporter.

Nyckelord:

Hållbarhet, hållbarhetsrapport, revisor, uttalande, revision, legitimitet, pålitlighet, intressenter, kompetens, utbildning.

Abstract

Sustainability is a growing topic that has received an increasing amount of attention. The increased trend is reflected in the companies' reporting, where sustainability issues are gaining more ground. The auditor's role in companies' sustainability reports is not as structured and regulated as in financial reporting. The auditor's role is to issue a statement concerning whether the company's statutory sustainability reports have been established. This means that the auditor currently does not review the content of the reports. On the other hand, the auditor's role in the company's sustainability report, is in a transitional phase. A new EU-directive proposes that in addition to a statement, the content should also be examined in the reports. This directive is expected to take place in the financial year of 2023. With the new directive, an increased work requirement can be expected from the auditor, which leads to the question of what development the auditor considers necessary if they are faced with extended tasks requirements in companies sustainability reports. The study also examines whether auditors consider that they contribute in their work role to increased reliability in companies' sustainability reports to its stakeholders.

The empirical material has been collected through qualitative semi-structured interviews with eight chartered accountants.

The study's results show that the development that needs to take place in order for accountants to be able to meet an increased work requirement is digitization, standardization, experience and competence. All auditors state that the biggest change that needs to take place, is to educate auditors at university level and increase the auditor's competence level regarding sustainability. The study also shows that an audit on companies sustainability reports is considered to increase trust and leads to more reliable reports to stakeholders. However, auditors' level of competence needs to be increased to be able to review the content of sustainability reports.

Keywords:

Sustainability, sustainability report, auditor, statement, audit, legitimacy, stakeholders, competence, education.

Innehållsförteckning

1. Inledning	1
1.1. Problembakgrund	1
1.2 Problemdiskussion	3
1.3 Syfte	4
1.4 Forskningsfrågor	4
1.5 Avgränsningar	4
2. Teoretisk referensram	5
2.1 Hållbarhetsredovisning och Hållbarhetsrapportering	5
2.2 Lagkrav	5
2.2.1 Nytt EU-direktiv	6
2.3 Revisorns roll	7
2.4 Kompetens	9
2.5 Intressentteorin	10
2.5.1 Revisorns roll: Pålitlighet till intressenter	11
2.6 Legitimitetsteorin	12
2.6.1 Revisorns roll vid legitimitetsskapande	12
2.7 Tidigare forskning	14
2.8 Analysmodellen	17
3. Metod	18
3.1 Litteratursökning	18
3.2 Val av metod	18
3.2.1 Kvalitativ metod	18
3.2.2 Semistrukturerade intervjuer	19
3.2.3 Intervjuguide	20
3.3 Urval	20
3.4 Genomförande	21
3.4.1 Val av intervjupersoner	21
3.4.2 Genomförande av kvalitativa intervjuer	22
3.4.3 Etiska överväganden	23
3.5 Bearbetning och analys	23
3.5.1 Tematisk analys	23
3.6 Kvaliteten i data	25
3.7 Metodkritik	27

4. Empiri	30
4.1 Presentation av respondenter	30
4.2 Revision av hållbarhetsrapporten	32
4.3 Hållbarhetsrapportering i framtiden: Nytt EU-direktiv	34
4.3.1 Utveckling av revisorns arbetsroll	35
4.3.2 Revisorns kompetens	37
4.4 Revisorns legitimitetsskapande	39
4.4.1 Revisorns roll till intressenter	39
4.4.2 Revisorns roll till att skapa pålitlighet till intressenter	40
5. Analys	43
5.1 Revision av hållbarhetsrapporten	43
5.2 Hållbarhetsrapportering i framtiden: Nytt EU-direktiv	44
5.2.1 Utveckling av revisorns arbetsroll	44
5.2.2 Revisorns kompetens	46
5.3 Revisorns legitimitetsskapande	48
5.3.1 Revisorns roll: Pålitlighet till intressenter	48
6. Avslutande diskussion	51
6.1 Slutsats	51
6.1.2 Studiens bidrag	53
6.2 Begränsningar	53
6.3 Vidare forskning	54
Källförteckning	
Bilaga 1: Intervjuguide	
Bilaga 2: informationsmail till respondenter	

Figur- och tabellförteckning:

Figur 1. Analysmodell

Figur 2. Tematisk analys

Tabell 1. Forskningsöversikt

Tabell 2. Presentation av intervjuer

1. Inledning

Inledningskapitlet inleds med en introduktion av ämnet hållbarhet och efterföljs av en problemdiskussion som sedan leder fram till studiens syfte samt forskningsfrågor. Kapitlet avslutas med att redogöra för de avgränsningar som gjorts samt presentera studiens disposition.

1.1. Problembakgrund

Hållbar utveckling anses bestå av tre segment, dessa är: ekologisk hållbarhet, social hållbarhet och ekonomisk hållbarhet (FN-förbundet 2012). Begreppet hållbar utveckling introducerades av Världskommissionen för miljö och utveckling, även känt som Brundtlandkommissionen, i rapporten "Vår gemensamma framtid" (FN-förbundet 2012). Brundtlandkommissionen definierar en hållbar utveckling som: "En hållbar utveckling är en utveckling som tillfredsställer dagens behov utan att äventyra kommande generationers möjligheter att tillfredsställa sina behov" (FN-förbundet 2012).

Hållbarhetsarbete har idag en allt större roll och är en naturlig del av arbetet inom många företag (Amran & Keat Ooi 2014). År 2020 visade KPMG "survey of sustainability reporting" att 96 % av världens 250 största företag hållbarhetsrapporterar (Global Reporting 2020). Detta beror på att företag anses bära stort ansvar för mycket av de negativa effekterna på miljön och i de samhällen de verkar, vilket har lett till att allt fler företag hållbarhetsrapporterar (Dunphy et al. 2003, Hart 2000 se Lozano, Nummert & Ceulemans 2016). Det primära syftet med hållbarhetsrapportering är att hjälpa företag att visa att de tar ansvar inför olika intressenter och uppfylla deras förväntningar, men även visa att de följer hållbarhetsstandarder (Boiral 2013). Det förutsätter att informationen som rapporteras är pålitlig gentemot rapportens intressenter (Boiral 2013). Detta leder in på legitimitet, en resurs som företag är beroende av för sin överlevnad (Dowling & Pfeffer, 1975; Deegan & Unerman 2012 se Deegan & Unerman 2011). Begreppet innebär den uppfattningen eller antagandet att handlingar från en entitet är önskvärda, korrekta eller lämpliga inom något socialt konstruerat system av normer och värderingar (Suchman 1995). Granskning från en revisor anses spela en roll i att etablera legitimitet till utomstående intressenter (O'Dwyer, Owen & Unerman 2011). Därför anses revisorns granskning vara korrelerat med pålitligheten av information som lämnas (Boiral, Heras-Saizarbitoria, Brotherton & Bernard 2019).

EU-direktivet om icke-finansiella rapporter, Non Financial Reporting Directive (NFRD), är ett direktiv som existerat sedan 2014 (Lennartsson 2021). Detta direktiv (NFRD) medförde en ändring i årsredovisningslag, SFS 1995:1554. Lagförändringen innebär bland annat att Sverige har lägre gränsvärden för att svenska bolag ska vara skyldiga till att upprätta hållbarhetsrapporter (SFS 2016:947). I skrivande stund väntas det ytterligare en förändring inom hållbarhetsrapportering efter att EU-kommissionen har utgett ett förslag om ett nytt EU-direktiv (Lennartsson 2021). Detta nya direktiv benämns Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD) (ibid.). Det nya EU-direktivet som väntas att komma räkenskapsåret 2023, innebär bland annat ett införande av obligatorisk granskning av företagens hållbarhetsrapporter (FAR 2022a). Direktivet anger inte vem som ska utföra revisionen (European Commission 2021a), men enligt FAR är det logiskt och effektivt att företagets revisor utför granskning (FAR 2021a). En revisor ska således inte endast uttala sig om att en hållbarhetsrapport har upprättats, revisorn ska dessutom överskådligt granska hållbarhetsrapporten (Lennartsson 2021). The International Framework (IAASB) noterar att syftet med en granskning av en revisor är att förbättra kvaliteten och pålitligheten i informationen för beslutfattande av rapportens intressenter (Pflugrath, Roebuck & Simnett 2011). Granskad information uppfattas i allmänhet vara mer pålitlig än information som inte är granskad (ibid.). Däremot behöver granskaren vara kompetent i sin roll och oberoende av den part som upprättar rapporten (ibid.).

För att undvika problem med bristande tillfredsställelse från intressenter spelar revisorn en betydande roll (Carlino 2020). Revisorer har en viktig roll för att säkerställa en pålitlig finansiell rapportering (ibid.). Forskaren Carlino (2020) jämför revisorns roll i finansiella rapporter med dess roll i hållbarhetsrapporter och redogör för att revisorns granskning och uttalande påverkar hållbarhetsrapportens pålitlighet. Pålitlighet i denna kontext, avser ett tillstånd där intressenter konsekvent finner revisorns arbete och åsikt trovärdigt och pålitligt (Taylor, DeZoort, Munn & Wetterhal 2003). I denna studie används trovärdighet även som synonym till pålitlighet.

Det kan uppstå problem för revisorer i att granska hållbarhetsrapporter då dagens revisor är utbildad för att granska finansiella rapporter (Carlino 2020). I dagsläget har revisionsbranschen inte den kompetensnivå som skulle krävas för ett utökat arbetskrav inom hållbarhetsarbete (Boiral, Heras-Saizarbitoria & Brotherton 2019). Förändring i utbildning av revisorer sker inte i samma takt som förändringen i hållbarhetsrapportering och därmed behövs en omställning i revisorns utbildning (Irafahmi 2019).

1.2 Problemdiskussion

Den ökade användningen av hållbarhetsrapporter av intressenter, förutsätter att den presenterade informationen återspeglar företagets verklighet (Boiral 2013). Det finns en misstro bland intressenter för företags hållbarhetsrapporter, där intressenter ofta uppfattar rapporterna som opålitliga (Lock & Seele 2016). Detta då det finns en risk att företag rapporterar missvisande information (O'Dwyer, Owen & Unerman 2011). Forskarna Boiral, Heras-Saizarbitoria och Brotherton (2019) samt O'Dwyer, Owen och Unerman (2019) redogör för att en oberoende revisors granskning ökar pålitligheten till hållbarhetsrapporteringen. Granskning och uttalande av en tredje part anses vara den främsta lösningen, för att återställa eller öka intressenters pålitlighet till hållbarhetsrapporter (Boiral et al. 2019). Boiral, Heras-Saizarbitoria och Brotherton (2019) argumenterar för att det är ifrågasatt ifall revisionsyrket kan ta ansvar för revideringen av det som presenteras i hållbarhetsrapporter. För att revisorer ska uppnå en god bedömning av företags hållbarhetsrapportering, krävs det en förändring i utbildningen för revisorer (Dixon, Mousa & Woodhead 2004). Miljöfrågor spelar en stor roll i många företag och av denna anledning är det viktigt att revisorer har en allmän kunskap om hållbarhetsfrågor (ICAEW 2000 se Dixon, Mousa & Woodhead 2004).

Hållbarhetsrapportering har blivit allt vanligare praxis och är företagens sätt att signalera och kommunicera till sina intressenter att de arbetar med hållbara frågor (Boiral 2013). Den växande allmänhetens medvetenhet om vikten av hållbar utveckling har bidragit till ökat incitament för företag att rapportera sitt hållbarhetsarbete (Ehnert, Parsa, Roper, Wagner & Muller-Camen 2016). Trots en ökning av hållbarhetsrapportering bland företag, menar forskarna Hąbek och Wolniak (2016) att kvaliteten skiljer sig avsevärt mellan olika företags rapporter. Detta resulterar i att läsare har svårt att utvärdera samt jämföra olika företags hållbarhetsrapportering (Hąbek & Wolniak 2016). Detta kan åtgärdas med hjälp av standardiseringar av hållbarhetsrapporter, men för att möjliggöra detta behövs det att fler regler införs (Carlino 2020). Därutöver kan lagstadgade krav även påverka kvaliteten på rapporterna, då lagar påvisar en positiv effekt på kvaliteten (Hąbek & Wolniak 2016).

Lagen (SFS 2016:947) om ändring i årsredovisningslag (1995:1554) anger att det krävs endast att en revisor uttalar sig om att en hållbarhetsrapport upprättats. Således innebär detta en avsaknad av granskning av revisor för hållbarhetsrapporters innehåll. Studier kring införandet

av lag 2016:947 har tidigare undersökts, däremot kan det förväntas ytterligare framtida förändringar av revisorns roll på grund av kommande nya EU-direktivet (CSRD), därav är det av intresse att studera ämnet ytterligare utifrån revisorns perspektiv då detta kan komma att beröra revisorer inom EU. Revisorns yttrande och granskning har en viktig roll i att minska bristande tillfredsställelsen bland intressenter (Carlino 2020). Forskarna Boiral et al. (2019) menar att det främsta svaret för att uppnå mer pålitliga hållbarhetsrapporter och öka förtroendet bland intressenter är granskning av en tredje part. Frågan är om revisorn har den kompetens som krävs för ett utökat arbetskrav. Tidigare forskning inom området (Dixon, Mousa & Woodhead 2004; Irafahami 2019) visar att det finns en bristande kompetens bland revisorer i att granska hållbarhetsrapporter, därav kan det vara av intresse att utgå ifrån revisorns perspektiv för att undersöka vilken utveckling som måste ske för att bemöta ett utökat arbetskrav.

1.3 Syfte

Syftet med studien är att undersöka vilken utveckling som behöver ske i revisorns arbetsroll, framförallt då EU-kommissionen antagit ett förslag till ett nytt EU-direktiv, vilket kan komma att innebära utökad arbetskrav för revisorer. Studiens delsyfte är att undersöka ifall revisorer anser att dess uttalande, eller granskning, bidrar till att skapa pålitlighet för företagens hållbarhetsrapporter till dess intressenter. Detta kommer att undersökas med en infallsvinkel på nuvarande regleringar samt framtida ändringar av revisorns arbetsroll.

1.4 Forskningsfrågor

- Vilken utveckling anser revisorer måste ske i dess arbetsroll för att bemöta ett möjligt utökat arbetskrav gällande hållbarhetsrapportering till följd av ett nytt EU-direktiv?
- Anser revisorer att de bidrar till ökad pålitlighet i företags hållbarhetsrapporter till dess intressenter?

1.5 Avgränsningar

Granskningsarbete och kvalitetskontroll av hållbarhetsrapporter kan utföras av olika externa granskare. Tredjepartsgranskare av hållbarhetsrapporter kan exempelvis vara hållbarhetsspecialister eller hållbarhetskonsulter. Denna studie kommer att avgränsas till att endast innefatta den kvalitetskontroll och arbete med hållbarhetsrapporter som utförs av auktoriserade revisorer.

2. Teoretisk referensram

Studiens teoretiska referensram inleds med en introduktion till skillnaden mellan ett företags hållbarhetsrapport och hållbarhetsredovisning. Därefter presenteras lagkravet kring hållbarhetsrapportering och det kommande EU-direktivet. Tidigare forskning om kompetens presenteras. Detta efterföljs av en genomgång av de tillämpade teorierna, intressentteorin samt legitimitetsteorin. Avslutningsvis presenteras tidigare forskning och studiens analysmodell.

2.1 Hållbarhetsredovisning och Hållbarhetsrapportering

Begreppet hållbarhetsredovisning skiljer sig ifrån hållbarhetsrapportering. En hållbarhetsrapport är den lagstadgade rapporten som sker i enlighet med årsredovisningslagen (ÅrL) (FAR 2018). Emellertid upprättas hållbarhetsredovisningen frivilligt av företag för att visa företagets arbete på ett mer detaljerat vis (ibid.). Den ekonomiska värderingen av företaget eller direkta affärshändelser är inte huvudfokus i hållbarhetsrapporter, till skillnad från i finansiella rapporter (ibid.). Utan företagets påverkan på intressenterna står i fokus i hållbarhetsrapporter, vilket kan vara av ekonomisk, miljömässig eller social karaktär (ibid.).

Håbek och Wolniak (2016) diskuterar att kvaliteten på hållbarhetsrapporter skiljer sig avsevärt mellan olika företag. Reglering av hållbarhetsrapportering har två sidor (ibid.). Å ena sidan anses lagkrav kunna öka kvaliteten på rapporterna, men å andra sidan kan problem uppstå för företag att särskilja sig på marknaden (ibid.). Lagkrav har en positiv effekt på företagens hållbarhetsrapporter, däremot är lagar inte den enda påverkan på hållbarhetsrapportens kvalitet (ibid.). Det finns andra aspekter såsom extern verifiering som även har en påverkan på kvaliteten (ibid.).

2.2 Lagkrav

EU-direktiv om icke-finansiell rapportering Non Financial Reporting Directive (NFRD) uppger att en del företag måste upprätta hållbarhetsrapport (Finansinspektionen 2021). Direktivet antogs under hösten 2014 (Justitiedepartement 2014). EU-direktivet omfattar större företag med fler än 500 anställda, där det krävs upplysningar från företagen gällande frågor inom hållbarhet (ibid.).

En ändring tillkom i årsredovisningslag (SFS 1995:1554). Lag (SFS 2016:947) om ändring i årsredovisningslagen (1995:1554) trädde kraft 1 december 2016. Lagkravet innebär bland annat att hållbarhetsrapporter ska vara mer utförliga, samt inkludera upplysningar gällande hållbarhet för att öka förståelse kring företagets utveckling, ställning och resultat (SFS 2016:947). Lagförändringen innebär även att Sverige har lägre gränsvärden för att svenska bolag ska vara skyldiga till att följa det nya lagkravet (SFS 2016:947).

Det krävs att svenska företag uppfyller mer än ett av dessa kriterier för att vara skyldiga till att upprätta en hållbarhetsrapport:

- Medelantal anställda minst 250 personer
- Balansomslutning på minst 175 mkr
- Nettoomsättning på minst 350 mkr.

(SFS 2016:947 6 kap. 10§)

Revisorns ansvar för granskning av hållbarhetsrapporter är begränsad enligt dagens lagkrav. Revisorn ska enligt det som avses i 9 kap. 31 § ABL avge ett uttalande om huruvida en rapport har upprättats eller inte av företag som innefattas av lag att upprätta en hållbarhetsrapport.

2.2.1 Nytt EU-direktiv

EU-kommissionen har antagit ett förslag till förändring av hållbarhetsrapportering, Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD) (FAR 2022a). Detta nya direktiv innebär förändring av de befintliga ovannämnda rapporteringskraven av NFRD (European Commission 2021a). Slutförhandlingarna mellan Europeiska rådet och parlamentet väntas avslutas juni 2022 (ibid.). Enligt ursprungsförslaget väntas direktivet träda kraft räkenskapsåret 2023 (FAR 2022a). Detta kommer påverka de rapporter som avges från och med den 1 januari 2024 (ibid.).

Det nya förslaget innebär bland annat:

- Tillämpningsområdet ökas till att även gälla alla stora företag samt börsnoterade företag (med undantag på börsnoterade mikroföretag) (FAR 2022a). Sverige har redan lägre gränsvärden, förändringen för Sverige kommer vara att mindre börsnoterade företag innefattas (ibid.).
- Det införs ett krav på revision av rapporterad information (ibid.).
- Mer detaljerade rapporteringskrav för hållbarhetsrapportering (ibid.).

- Det blir ett krav att den rapporterade informationen digitalt “markeras” så att den blir maskinläsbar (ibid.)

Förslaget innebär även en utveckling av EU-standarder för hållbarhetsrapportering (FAR 2022a). Ett utkast till standarderna ska framställas av Europeiska rådgivande gruppen för finansiell rapportering (EFRAG) (ibid.). Det förväntas av EFRAG att i mitten av 2022 utge en första uppsättning av standarder (ibid.). Denna nya EU-standarden kan jämföras med en IFRS för icke-finansiell information (Lennartsson 2021).

Det nya EU-direktivet fastställer inte vem som ska upprätta granskningen, men enligt FAR (2021b) är den effektivaste lösningen att bolagets revisor utför granskningen. Detta på grund av att hållbarhets informationen kommer att utgöra en del av förvaltningsberättelsen, vilket är en del av revisorns granskningsuppdrag (ibid.). Revisorn anses ha den kunskap som bäst lämpar sig för en granskning (ibid.).

Det nya revisionskravet kommer att ge stöd till att den rapporterade informationen är korrekt och tillförlitlig (European Commission 2021b). Detta stödjer investerare samt andra intressenters tillförlitlighet till att den rapporterade hållbarhetsinformationen är korrekt (ibid.). FAR (2021b) konstaterar att införande av krav på granskning främjar ett ökat förtroende från intressenter och pålitlighet till lämnad information.

2.3 Revisorns roll

FAR definierar en auktoriserad revisor som, “... en yrkesverksam revisor som har avlagt revisorexamen och registrerats av Revisorinspektionen.” (FAR 2022b). För att kunna bli auktoriserad revisor krävs det högskolestudier i företagsekonomi, praktisk utbildning inom revisionsyrket samt en revisorsexamen (ibid.). Vid revision ska revisorer utgå från *god revisorssed* (Eklöv Alander 2019). Det finns tre grundpelare som svensk god revisorssed baseras på (ibid.). Dessa är oberoende, kompetens och tystnadsplikt (ibid.). Oberoende innebär att revisorn ska vara objektiv, kompetens betyder att revisorn ska ha kunskap samt erfarenhet och tystnadsplikt innefattar att revisorn inte ska sprida information (ibid.).

Att planera, granska och rapportera är tonvikten av revisionsprocessen, som kortfattat handlar om att sätta sig in och förstå företaget samt dess verksamhet (FAR 2006). I bakgrund mot detta

ska revisionsprocessen även följa god redovisningssed (ibid.). Planering är något som måste utgå från kunskap och planeras noga, då det är en avgörande del av revisionsarbetet (ibid.). Då alla företag är unika på sitt sätt, måste revisorn granska utifrån företagets unika förhållanden, vilket är därför som grunden för en målsenlig planering av revisionen är god kunskap om företaget, där varje revision börjar med en informationssamling för att förstå sig på företaget (ibid.). Vidare ger granskningar underlag för revisorns ställningstaganden i revisionsberättelsen (ibid.). Inom rapportering är målet för revisorns granskning att göra uttalanden om ett företags årsredovisning, bokföring samt styrelsens och VDs förvaltning i en revisionsberättelse (ibid.). Alltså lämnar revisorn dess kritiska synpunkter gällande innehållet av rapporterna, där påpekanden bör åtgärdas innan det är dags för revisionsberättelse som tas del av företagets intressenter och allmänheten (ibid.).

Forskarna Ballou, Heitger och Landes (2006) och Dixon, Mousa och Woodhead (2004) belyser att den ökande trenden gällande hållbarhetsrapportering kommer ställa allt större krav på revisorer. Med den ökade användningen av hållbarhetsrapporter kan det förväntas att revisorer kommer få en allt större roll i bland annat utarbetandet av dessa (Arora, Lodhia & Stone 2022). Tidigare forskning har exempelvis funnit att revisorer har de färdigheter och kunskaper som skulle krävas för att förbereda en hållbarhetsrapport (Gray 2013; Eccles & Druckman 2014 se Arora, Lodhia & Stone 2022). Å andra sidan är revisorer inte särskilt delaktiga i processen av att förbereda en hållbarhetsrapport (Adams 2020 se Arora, Lodhia & Stone 2022). Revisorn anses vara lämplig för att ta del av hållbarhetsrapportering då revisorn har ett samarbete med företagets styrelse och har information om organisationens tidigare och nuvarande prestationer (Arora, Lodhia & Stone 2022). Forskarna Arora, Lodhia och Stones (2022) studie visar att det finns fördelar i att integrera revisorer i företagets hållbarhetsrapportering på grund av den roll revisorn har i den finansiella rapporteringen. Däremot ligger svårigheten i att hållbarhetsrapporter är av kvalitativ karaktär, medan revisorer är vana vid arbete med siffror och kvantitativ information (ibid.). Tidigare studier belyser att svårigheterna för revisorn vid granskning av hållbarhetsrapporter är att informationen är av kvalitativ karaktär och att mäta den kvalitativa informationen (Ballou, Heitger & Landes 2006; Baret & Helfrich 2019). Baret och Helfrich (2019) noterade att en del företag hanterar risken av bristande tillförlitlighet i sina hållbarhetsrapporter genom datorbaserade system. Forskarna menar att strategier som "teknisk rapportering" ökar legitimiteten på hållbarhetsrapporter och leder till att rapporterna blir av en mer kvantitativ karaktär (ibid.). Dock är hållbarhetsrapporter av kvalitativ karaktär vilket gör

det svårt att använda sig av tekniska åtgärder i jämförelse med i den finansiella rapporteringen (ibid.).

I jämförelse med finansiella rapporter, finns det bristande vägledning enligt forskarna Baret och Helfrich (2019) vid granskning av hållbarhetsrapportering. Hållbarhetsrapporter kritiseras för att vara vaga och för att det finns bristande ramverk inom området (Arora, Lodhia & Stone 2022). Detta försvårar arbetet med hållbarhetsrapporter avsevärt (Baret & Helfrich 2019). Brist på standard och regelverk avskräcker revisorer från arbete med hållbarhetsrapportering (Arora, Lodhia & Stones 2022). Detta är något som överensstämmer med Hodge, Subramaniam och Stewarts (2009) studie som nämner att tillhandahållandet av uttalanden i hållbarhetsrapporter utmanas då det inte finns allmänt accepterade rapporterings kriterier, vilket resulterar i en avsevärd variation.

2.4 Kompetens

Ordet kompetens beskrivs som “beteenden som bidrar till en yrkesrelaterad prestation” (Lindelöw 2016). Kompetens handlar om förmågor, personlighetsdrag och de förhållningssätt en individ har för att uppnå yrkesmässig prestation (ibid.). Olika arbetssituationer ställer olika krav på en individ när det gäller kompetens (ibid.). Ellström (1992) delar upp kompetens i två komponenter, dessa är formell och reell. Den formella kompetensen är den kompetens som uppnås genom en formell utbildning (ibid.). Den reella kompetensen definieras av författaren som den faktiska kompetensen som individen besitter och tillhandahålls ifrån erfarenheter eller arbetsplatsen (ibid.).

Ellström (1992) redogör för kvalifikation som ett begrepp som är närbesläktat med kompetens. Dock, till skillnad från kompetens, som har fokus på individen och dennes attribut, fokuserar kvalifikation på arbetet (uppgiften) och de krav som ställs på individen (Ellström 1992). En individ kan ha kompetenser som inte krävs av arbetet eller efterfrågas av arbetsgivare (ibid.). Å andra sidan, kan ett arbete, eller en arbetsgivare, kräva kvalifikationer utan att individen har kompetensen som behövs (ibid.).

Tidigare forskning belyser att förändringar kring hållbarhetsfrågor och hållbarhetsrapportering sker snabbare än förändringen av den utbildning som revisorer går igenom, vilket resulterar i bristande kompetens bland revisorer (Dixon, Mousa & Woodhead 2004; Irafahami 2019). För

att öka revisorers kompetensnivå behövs en kontinuerlig utbildning av revisorer (Dixon, Mousa & Woodhead 2004; Irafahmi 2019). Detta då revisorer har brist på kunskaper, färdigheter och erfarenheter som krävs för att genomföra en granskning av hållbarhetsrapporter (Dixon, Mousa & Woodhead 2004). De ständiga förändringarna av revisionsyrket kan bemötas med utomstående hjälp, exempelvis anlitande av hållbarhetsexperter för att hjälpa revisorn med revidering (ibid.). Däremot finns det argument för att extern hjälp inte är tillräckligt, det krävs att revisorer även utbildas inom hållbarhet (Boiral, Heras-Saizarbitoria & Brotherton 2019; Dixon, Mousa & Woodhead 2004). Revisionsbranschen har inte den kompetensnivån som krävs för ett utökat arbetskrav inom hållbarhetsfrågor (Boiral, Heras-Saizarbitoria & Brotherton 2019). Revisorns arbete med hållbarhetsrapporter kräver en specifik typ av kunskap vilket många inom revisionsyrket inte besitter (Ruiz-Barbadillo & Martinez-Ferrero 2021). Det föreslås därför att det kan vara lämpligt att anlita andra än revisorer, som exempelvis hållbarhetskonsulter, då dessa anses ha en bredare kunskap om hållbarhet och därav ge en granskning av högre kvalitet (ibid.). Forkarna Gürtürk och Hahn (2016) fann att kvaliteten på hållbarhetsrapporter var betydligt högre när granskningen genomförs av icke-revisionsföretag i jämförelse med när revisionsföretag utför granskningen.

Dixon, Mousa och Woodhead (2004), Baret och Helfrich (2019) samt Onyango, Muchina och Ng'ang'a (2018) föreslår att tidigare erfarenhet av den finansiella rapporteringen kan ge ett betydande bidrag för hållbarhetsrapporteringen. Den finansiella revisorns tidigare erfarenhet, med kompletterande utbildning, kan enligt Dixon, Mousa och Woodhead (2004) tillämpas på revisorers arbete med hållbarhetsrapportering. Universitet spelar en nyckelroll i utbildning av framtida revisorer (Onyango, Muchina & Ng'ang'a 2018). Forskarna argumenterar därför för att universitet behöver utveckla sina utbildningsplaner så att de täcker kunskap om granskning av hållbarhetsrapporter (ibid.). Detta kan även genomföras med seminarier, workshops och konferenser (ibid.).

2.5 Intressentteorin

Intressentteorin tydliggör att ett företag inte endast har ansvar till sina aktieägare, utan även mot en större krets av intressenter (Freeman 1994;2002 se Eklöv Alander 2019). En intressent definieras av Freeman och Reed som en grupp, eller individ, som kan påverka en organisations

framgång eller som påverkas av en organisations framgång (Freeman & Reed 1983 se Deegan & Unerman 2011).

Författarna Chen och Roberts (2010) betonar att den centrala punkten i intressentteorin är hur ett företag kan balansera olika intressenters behov. Enligt författarna betonar teorin att olika intressentgrupper har olika påverkan på företag samt att intressentgrupper kan ha motstridiga intressen (ibid.). Därav är det upp till företaget att kunna balansera dessa motstridiga intressen för att få godkännande och stöd från flera olika intressentgrupper (ibid.). När företag tar hänsyn till sina intressenter genererar det fördelar för intressenterna, men även för företaget (Hörisch, Schaltegger & Freeman 2020). Ifall organisationen inte beaktar sina intressenter i sin redovisning, finns det risk att intressenterna drar tillbaka sitt bidrag till organisationen (Hall et al. 2015 se Hörisch, Schaltegger & Freeman 2020).

Intressentteorin anknyter till redovisningsteorin partsteorin (Eklöv Alander 2019). Partsteorin har sin grund i att företag inte endast bör utforma sin finansiella rapportering så den ger information till investerare att bedöma avkastningskrav (ibid.). Den finansiella rapporteringen ska även innehålla information rörande miljön och samhället runtomkring (ibid.). Revisorns roll som granskare är till nytta inom partsteorin då fler intressenter kommer behöva information som är bestyrkt av en revisor (ibid.). Rapporteringen är inom teorin till en vidare krets och därför behövs rapporteringen även utvidgas (ibid.). Revisorn måste enligt intressentteorin blicka ut mot fler intressenter och inte bara företagsledningen och aktieägare (ibid.).

2.5.1 Revisorns roll: Pålitlighet till intressenter

Forskarna Adams och Larringa-Gonzalez (2007), Boiral et al. (2019), Fernandez Feijoo, Kaur och Lodhia (2018) och Romero och Ruiz (2014) understryker att det är viktigt att intressenters behov tas till hänsyn i hållbarhetsrapporter då det resulterar i en mer fullständig och pålitlig rapportering. Däremot finns det ännu bristande inkludering av intressenter, vilket väcker kritik mot hållbarhetsrapporter (Boiral et al. 2019).

Trots att företag rapporterar allt mer om sitt sociala ansvar, råder det en stor misstro bland intressenter (Lock & Seele 2016). Intressenter uppfattar ofta hållbarhetsrapporter som strategiska och opålitliga, samt för att vara av dålig kvalitet (ibid.). Revisorn har därför en viktig roll för att undvika bristande tillfredsställelse bland intressenter (Carlino 2020). Genom revisorns yttrande och granskning, tenderar intressenterna till att vilja göra fler miljövänliga investeringar och välgrundade beslut (ibid.). Boiral et al. (2019) redogör för att granskning och

uttalande av en tredje part anses vara det främsta svaret för att återställa, alternativt öka, intressenters förtroende för rapporter (Boiral et al. 2019). Flera studier menar på att granskning av en extern revisor till och med är nödvändig (Dando & Swift 2003; Manetti & Becatti 2009; Moroney et al. 2012; Park & Brorson 2005 se Boiral et al. 2019). Boiral et al. (2019) påstår att samhället utvecklas mot ett "revisions-samhälle". Tillämpning av revisionsprinciper ökar förtroenden för hållbarhetsrapporten och förbättrar dess pålitlighet (Boiral et al. 2019). Granskning av en revisor anses minska osäkerhet och informationsasymmetri mellan chefer och intressenter (ibid.).

Forskaren Carlino (2020) argumenterar för att det bör införas tydligare riktlinjer för standardisering av hållbarhetsrapporter som leder till att revisorn på ett mer enkelt sätt kan utföra sin granskning. Det är efter en sådan typ av granskning som intressenter får nytta av rapporten (ibid.). Med ökad kvalitet så kan informationsasymmetrin minska mellan företag och dess intressenter (Boiral, Heras-Saizarbitoria & Brotherton 2019).

2.6 Legitimitetsteorin

Ett utav de många definitioner som finns för begreppet legitimitet, definierar sociologen Suchman (1995, s.28) det som: "a generalized perception or assumption that the actions of an entity are desirable, proper, or appropriate within some socially constructed system of norms, values, beliefs, and definitions".

Inom legitimitetsteorin hävdas det att företag ständigt strävar till att säkerställa att de uppfattas som legitima, men också att bibehålla legitimiteten (Deegan & Unerman 2011). Därför hävdar legitimitetsteorin att företag ser till att agera på det sätt som överensstämmer med de socialt konstruerade riktlinjer och normer som finns i samhället (ibid.). Detta för att på så sätt uppnå den acceptans som krävs för att uppfattas som legitima av externa intressenter (ibid.). Legitimitet anses således vara en resurs som företag är beroende av för sin överlevnad (Dowling & Pfeffer, 1975; Deegan & Unerman 2012 se Deegan & Unerman 2011). Men för att ett företag ska uppfattas som legitim, så är det inte ett företags faktiska beteende som är huvudfokuset (Gacek 2020). Istället är det vad samhället kollektivt vet eller uppfattar kring ett visst företags beteende, som avgör om ett företag upplevs legitim (Deegan & Unerman 2011).

2.6.1 Revisorns roll vid legitimitetsskapande

Granskning från en revisor anses generellt spela en stor roll i att etablera legitimitet till utomstående intressenter (O'Dwyer, Owen & Unerman 2011). Granskning och uttalande har av tidigare forskning ansetts vara ett instrument företag använder sig av för att legitimera sin verksamhet och påverka intressenters uppfattning om pålitligheten hos företagets hållbarhetsbeteende och hållbarhetsrapporter (Boiral, Heras-Saizarbitoria & Bernard 2019; Hummel, Schlik och Fifka 2017; O'Dwyer, Owen & Unerman 2011; Ruiz-Barbadillo & Martinez-Ferrero 2021). Både den finansiella revisionen och granskning av hållbarhetsrapport har samma syfte, nämligen att minska risken för att felaktig information presenteras (Fernandez-Feijoo, Romero & Ruiz 2014).

Carlinos (2020) och Deegan, Copper och Shelleys (2006) studier betonar att granskning och uttalande från en tredje part är nödvändig för att öka hållbarhetsrapporters pålitlighet och stärka ett företags legitimitet. Ballou, Heitger & Landes (2006) betonar att en avsaknad av granskning och uttalande resulterar i en minskad kvalitet och informationsnytta av hållbarhetsrapporter. Revision kan fungera som en "disciplinär åtgärd" som får företag att presentera pålitlig fakta för att deras hållbarhetsarbete ska upplevas legitimt (Boiral et al. 2019).

Företags val av befintlig finansiell revisor för granskning av hållbarhetsrapporter anses vara legitimitetsskapande, däremot kan tillhandahållande av gemensam revision för finansiella och icke-finansiella rapporter även vara ett hot mot legitimering (Ruiz-Barbadillo & Martinez-Ferrero 2021). Forskarna Ruiz-Barbadillo och Martinez-Ferrero (2021) diskuterar två hot som kan förknippas med att välja en sittande revisor för granskning av hållbarhetsrapporter. Det första hotet ligger i att revisorn inte har tillräckligt med kompetens för att utföra en granskning, vilket leder till att intressenter inte finner granskningen pålitlig (ibid.). Det andra hotet är att det kan äventyra revisorns oberoende, då revisorer kan få ekonomiska fördelar genom att förse företaget med både revision av finansiella och icke-finansiella rapporter (ibid.).

2.7 Tidigare forskning

The Role of Sustainability Performance and Accounting Assurors in Sustainability Assurance Engagement

I en studie av Hummel, Schlik och Fifka (2017) undersöktes ett urval av 122 europeiska företag som erhåller extern granskning för sina hållbarhetsrapporter. Detta för att undersöka om ett samband finns mellan ett företags hållbarhetsarbete och granskarens anknytning till redovisningsyrket och kvalitetssäkring (Hummel, Schlik & Fifka 2017). Kvalitetssäkring syftar till den sannolikhet som problem kommer upptäckas och rapporteras (ibid.). Studiens resultat visar bland annat att företag som har en god hållbarhetsrapportering, erhåller extern granskning, främst för att behålla sin pålitlighet och legitimitet bland intressenter (ibid.). Studien visar även ett negativt samband i relationen mellan anknytning till företagets revisor och granskningens bredd (ibid.). När andra än företagets revisorer granskar företags hållbarhetsrapporter blir rapporternas granskning djupare (ibid.). Detta förklaras med att de kan ha en mer specialiserad kunskap inom hållbarhetsrapporter (ibid.).

Professionalizing the assurance of sustainability reports: the auditors' perspective.

Kvaliteten på hållbarhetsrapporter beror på professionalism hos granskaren av rapporten (Boiral, Heras-Saizarbitoria och Brotherton 2019). Professionalism definieras som en noggrann tillämpning av de kunskaper, metoder, värderingar och standarder som är förknippade med ett specifikt yrke (ibid.). Studiens resultat visar att det finns motsättningar mellan redovisning- och konsultföretag i vilken professionalism som råder för utförare av granskning av hållbarhetsrapporter (ibid.). Studien visar även på att användning av nuvarande standarder för att granska hållbarhetsrapporter är oklara, i synnerhet när det kommer till att definiera kvalifikation, granskningsmetoder samt kunskap om de dominerande rapporteringsramverken (ibid.). Slutligen menar forskarna att granskare av hållbarhetsrapporter ofta saknar den kvalifikation som behövs för att utföra en trovärdig granskning (ibid.). Det finns en praktisk frånvaro av betydande och erkänd utbildning för granskare, vilket försvagar dess kompetens i form av professionalism och professionalisering (ibid.). Den bristande professionalismen väcker misstankar om granskare har kunnighet för att granska hållbarhetsrapporter och öka dess kvalitet (ibid.).

Are third-party assurances preferable to third-party comments for promoting financial accountability in environmental reporting?

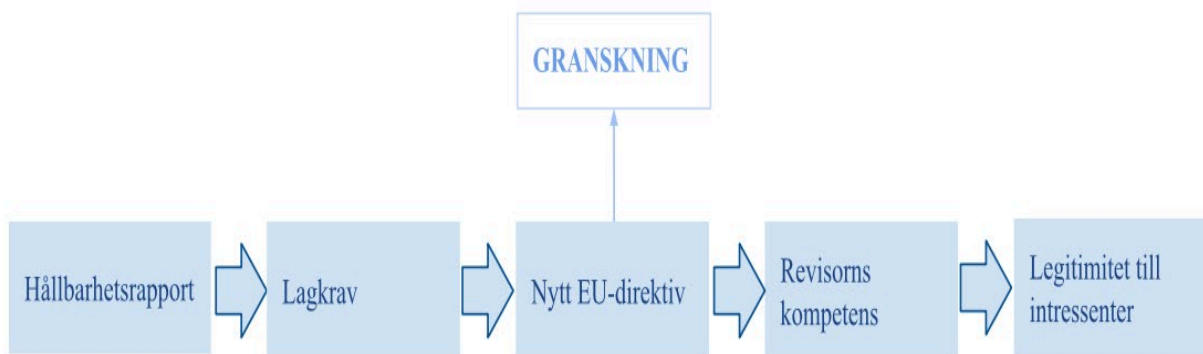
Nishitani, Haider och Kokubu (2019) undersökte huruvida granskningar från en tredje part i företags hållbarhetsrapporter säkerställer pålitligheten i den rapporterade informationen. Studiens resultat visar att andelen aktier som innehas av utländska investerare har ett negativt inflytande, detta innebär att miljörapportering inte bestäms av direkta påtryckningar från aktieägare och investerare (Nishitani, Haider och Kokubu 2019). Studiens resultat visar även på att företag som frivilligt rapporterar miljöinformation, sannolikt inte har något högre aktievärde än företag som inte rapporterar denna information (ibid.). Slutligen visar studiens resultat att företag med tredjepartsgranskning på sina hållbarhetsrapporter, sannolikt har högre aktievärde än de företag som rapporterar utan någon tredjepartsgranskning (ibid.). Därmed antyder studien att förbättring av miljöprestanda ensamt inte är tillräckligt för att öka aktievärdet, företag bör också rapportera pålitlig miljöinformation genom granskning från tredje part (ibid.).

Nedan presenteras tabell 1 som är en forskningsöversikt. Tabellen består av forskarnas namn, årtal för publicering av studie, studiens syfte, metod samt studiens slutsatser.

Tabell 1. Forskningsöversikt.

<u>Forskare</u>	<u>Årtal</u>	<u>Syfte</u>	<u>Metod</u>	<u>Slutsatser</u>
Anil Gürtürk, Rüdiger Hahn	2016	Studien syftar till att undersöka kvaliteten på, samt likheter och skillnaderna mellan, granskning uttalanden i hållbarhetsrapporter.	Deduktiv innehållsanalys där kategorier utformades utifrån litteratur för att tillämpa på urvalet. Urval var hållbarhetsrapporter publicerade av brittiska FTSE 100-företag såväl som tyska DAX och MDAX företag 2013.	*Skillnader i innehåll, genomförda processer och tillämpning av standarder mellan hållbarhetsrapporter *Icke-revisorer tillämpar en bredare mångfald av metoder, medan revisorer verkar vara benägna att vara isomorfa på grund av professionalisering och osäkerhet.
Katrin Hummel, Christian Schlick, Matthias Fifka	2017	Studien syftar till att undersöka om ett samband finns mellan ett företags hållbarhetsarbete och granskarens anknytning till redovisningsyrket och kvalitetssäkring	Empirisk modell med ett initialt urval på 195 företag från Frankrike, Tyskland, Italien, Spanien, Sverige Schweiz och Storbritannien. Efter bortfall var urvalet 122 europeiska företag. Urvalet omfattas endast av företag som erhåller extern granskning för sina hållbarhetsrapporter.	*Negativt samband mellan hållbarhetsarbete och djup i granskningsarbetet *Negativt samband mellan anknytning till redovisningsyrket och granskningens bredd
Oliver Borial, Iñaki Heras-Saizarbitoria, Marie-Christine Brotherton,	2019	Studiens syftar till att undersöka professionalismen och professionaliseringen hos granskare av hållbarhetsrapporter baserat på deras erfarenhet och uppfattningar.	38 semi strukturerade intervjuer med hållbarhetsgranskare från redovisning- och konsultföretag	*Uppdelning mellan redovisnings- och konsultföretag. *Standarder används för att öka legitimitet i hållbarhetsrapporter snarare än kvaliteten. *Bristande utbildningsprogram för granskare.
Kimitaka Nishitani, Mohammed Badrul Haider, Katsuhiko Kokubu	2019	Studien syftar till att undersöka om granskningar från tredje part såsom kommentarer främjar ekonomisk ansvarstagande i företags hållbarhetsrapporter genom att säkerställa trovärdighet i rapporterad information.	Regressionsanalys där datan som används för empiriska analysen är sammanslagen data från 2007 till 2015 av 174 japanska tillverkningsföretag som är listade i Nikkei 500 Index. Företag med saknade värden är exkluderade från urvalet. Det totala antalet observationer för analyserna är 1533 företags-år.	*Företag som proaktivt förbättrar sin miljöprestanda är mer benägna att rapportera miljöinformation frivilligt, men det är osannolikt att de har högre aktievärde än företag som inte rapporterar miljöinformation *Företag som rapporterar hållbarhetsinformation rapporterar mer pålitlig information när dessa granskas av en tredjepart.

2.8 Analysmodellen



Figur 1. Analysmodell

Figur 1 presenterar studiens analysmodell som baserar sig på tidigare presenterade teorier. Modellen ger en bredare förståelse kring hur teoriavsnittet är sammankopplat.

Det blir viktigt för företag att ta hänsyn till intressenternas behov i hållbarhetsrapporter för en mer fullständig och pålitlig rapportering, framförallt då intressenter värdesätter hållbarhet allt mer vid val av företagsprodukter och tjänster (Adams & Larringa-Gonzalez 2007; Boiral et al. 2019; Fernandez Feijoo, Romero & Ruiz 2014; Kaur & Lodhia 2018). Revisorn har en viktig roll i att minska osäkerhet bland intressenter. Nuvarande lagkrav kräver endast att revisorn avger ett uttalande om en hållbarhetsrapport har upprättats av företag som innefattas av lag att göra detta, enligt 9 kap. 31 § ABL. Men i och med ett nytt EU-direktiv som väntas att träda kraft räkenskapsåret 2023, blir det utöver ett uttalande, obligatoriskt att granska hållbarhetsrapporter, vilket troligtvis kommer att upprättas av en revisor enligt FAR (2021b). Genom revisorns uttalande och granskning tenderar intressenter att vilja göra mer välgrundade beslut (Carlino 2020). Då ett möjligt utökad arbetskrav kan komma att gälla för revisorer, leder detta in på revisorns kompetens. Tidigare studier menar att det behövs en kontinuerlig utbildning av revisorers kompetensnivå på grund av de ständiga förändringar av hållbarhetsrapporter, då revisorns kompetensnivå brister för att genomföra en granskning (Dixon, Mousa & Woodhead 2004; Irafahmi 2019). Ett flertal studier (Carlino 2020; Deegan, Copper & Shelley 2006; O'Dwyer, Owen & Unerman 2011) påvisar att granskning av en tredje part bidrar till en ökad pålitlighet bland intressenter till företaget som upprättar hållbarhetsrapporter, samt en positiv effekt på rapportens legitimitet.

3. Metod

Metodavsnittet inleds med en litteraturgenomgång samt en redogörelse för vilken forskningsansats som användes. I kapitlet beskrivs även datainsamlingsmetod. Analys av empiri har skett genom tematisk analys vilket även presenteras. Avslutningvis diskuteras trovärdighet, etiska övervägande samt metodkritik.

3.1 Litteratursökning

Eftersökning av litteratur har skett med ett kritiskt förhållningssätt. Nyare källor har använts i förstahand. Alla använda vetenskapliga artiklar i teoriavsnittet är "peer-reviewed". Sökmotorer för att få tillgång till artiklarna har varit Google Scholar och Söderscholar. Sökord som användes vid eftersökande av relevanta artiklar är bland annat "Stakeholder", "Stakeholder Theory", "Legitimacy", "Sustainability Accounting", "Credibility", "Accounting", "Auditor", "Assurance", "Accounting education" och "Sustainability reporting".

Facklitteratur som använts har framförallt lånats från Södertörns högskola. Kurslitteratur har även använts i studien.

Branschorganisationen FAR finns tillgänglig genom Söderscholar. Här har rådgivning för revision och redovisning samt information om standarder hämtats. Även tidningsartikeln Balans som ges ut av FAR har använts.

3.2 Val av metod

3.2.1 Kvalitativ metod

Revisorernas egna åsikter och erfarenheter var styrande i studien. Med detta som bakgrund, krävdes en forskningsmetod som bidrar till djupare förståelse och djupgående insyn inom området. Författarna Alvehus (2019) och Bryman och Bell (2017) beskriver kvalitativ forskningsmetod som tolkningsinriktad. Inom kvalitativ forskning påverkar forskarens

bakgrund, värderingar och identitet data (Denscombe 2018). Denscombe (2018) förklarar även att den kvalitativa forskningen tenderar att omfatta relativt få människor.

Den kvalitativa forskningsansatsen har en grund i ett hermeneutiskt (tolkande) synsätt (Lind 2019). Forskningsansatsen beskriver samspelet mellan studiens teoretiska del och empiriska del (Lind 2019). Kvalitativa forskningsansatsen utmärks av ett induktivt- eller abduktivt arbetssätt (Lind 2019).

Abduktiva analysstrategier kan förklaras som ett mellanting av deduktiv och induktiv ansats (Lind 2019). Den induktiva ansatsen har en nedtonad teorianvändning och har istället utgångspunkt i det empiriska materialet (Alvehus 2019).

En abduktiv ansats har oftast en tydlig teoretisk utgångspunkt (Lind 2019). Teorin används integrerat med de empiriska observationerna (ibid.). Med abduktiva analysstrategier får forskaren möjlighet att reflektera över teoriernas förmågor att förklara och generera förståelse för mönster i undersökningens empiriska resultat (ibid.).

Studien har skiftat mellan valda teorier och studiens empiriska material. Därav har studien utgått ifrån en abduktiv forskningsansats. Den valda teorin var inte styrande i arbetsprocessen, emellertid har teorin bistått med en förståelse för att besvara forskningsfrågorna.

3.2.2 Semistrukturerade intervjuer

För att få svar på studiens forskningsfrågor krävdes djupgående svar, där semistrukturerade intervjuer är ett alternativ som tillvägagångssätt inom kvalitativ metod (Bryman & Bell 2017). Denna undersökning använde sig av kvalitativa semistrukturerade intervjuer, vilket innebär att temat forskarna har valt kommer att användas som riktlinje (ibid.). Den kvalitativa forskaren använder sig av ord som analysenhet (Denscombe 2018). Med hjälp av en semistrukturerad intervju kan respondenten tala fritt och vidareutveckla samt nämna saker som annars inte hade kommit på tal (Bryman & Bell 2017).

I semistrukturerade intervjuer utgår intervjuaren från ett utformat formulär (Alvehus 2019). Formuläret består av fåtal öppna frågor som samtalen sedan utgår ifrån (ibid.). Detta ger utrymme för respondenten att påverka intervjuens innehåll samtidigt som det krävs att intervjuaren aktivt lyssnar och ställer följdfrågor (ibid.). Denna intervjuform ger intervjuaren möjlighet att utveckla sina idéer (Denscombe 2018). Intresset i intervjun låg i att ställa fåtal

frågor där respondenten själv kunde utveckla idéer och tankar. Av denna anledning valdes intervjuformen semistrukturerad intervju. På så vis uppnås en viss kontroll över intervjun, men respondenten får chans att själv utveckla sina idéer och tankar. För att kunna besvara frågeställningarna samt få ut så mycket som möjligt av intervjuerna, ställdes följdfrågor under intervjuens gång.

3.2.3 Intervjuguide

Insamlingen av data genom semistrukturerade intervjuer baserades på en utformad intervjuguide, se bilaga 1. En intervjuguide ger samtalen struktur och bidrar till viss enhetlighet mellan olika intervjuer (Lind 2019). Lind (2019) påpekar att det är viktigt att intervjufrågorna har en tydlig koppling till forskningsfrågorna. Därmed strukturerade denna intervjuguiden utefter studiens syfte samt frågeställning. Däremot fanns det möjlighet att under intervjuens gång ändra frågornas ordningsföljd och ställa andra följdfrågor.

Intervjuguiden var uppdelad i olika delar. Den första delen var en introduktion, där det ställdes öppna frågor om respondenten och dess bakgrund. Efter detta var intervjun uppdelad i separata teman. Det första temat handlade om “hållbarhetsrapportering” och “revisorns roll”. Det andra temat handlade om “kompetens och utveckling”, det tredje temat om “intressenter” och sista “legitimitet”. Baserat på dessa teman ställdes relevanta följdfrågor för att få mer detaljerade information utifrån respondentens perspektiv.

Lind (2019) betonar att intervjuguide kan i efterhand även användas för att kunna sammanställa och jämföra information mellan olika respondenter. Därmed användes intervjuguiden som grund vid sammanställning av datan.

3.3 Urval

Den kvalitativa forskningen tenderar att ha ett fokus på målstyrt urval (Bryman & Bell 2017). Denna typ av urval sätter forskningsfrågan i centrum för diskussion och urvalsprinciper (Bryman & Bell 2017). Vid ett målstyrt urval väljs inte respondenterna ut slumpmässigt, istället väljs deltagare ut strategiskt för att vara relevanta för forskningsfrågorna (Bryman & Bell 2017). Studiens forskningsfrågor samt syfte var avgörande i valet av respondenter.

Vid målstyrt urval utgår forskarna från uppsatta kriterier vid val av respondenter samt för uteslutande av vissa respondenter (Bryman & Bell 2017). Respondenterna som valdes är auktoriserade revisorer. Auktoriserade revisorer har, till skillnad från revisorer utan auktorisation, skyddad titel enligt revisorslagen (2001:883). Av denna anledning var urvalet endast auktoriserade revisorer. Ett annat krav var att respondenterna arbetar eller har arbetat på en revisionsbyrå som jobbar med hållbarhetsrapporter. Detta på grund av att endast större företag omfattas av lag att upprätta hållbarhetsrapportering och flera tillfrågade revisionsbyråer hade ingen erfarenhet rörande hållbarhetsrapporter.

Bryman och Bell (2017) samt Denscombe (2018) förklarar att när datan endast bekräftar analysen och inte längre tillför ny information anses forskaren uppnått teoretisk mättnad (Denscombe 2018). Vid studiens start beslutades ingen övre gräns för antal respondenter. Intervjuerna utfördes till dess att teoretisk mättnad upplevdes, vilket upplevdes efter totalt åtta intervjuer, då de sista respondenterna inte tillförde särskilt mycket ny information om våra forskningsfrågor. Därefter avslutades datainsamlingen.

3.4 Genomförande

3.4.1 Val av intervjupersoner

Relevanta personer identifierades på applikationen LinkedIn för att sedan bli kontaktade via LinkedIn (se bilaga 2). Ungefär 40 revisorer som uppfyllde de krav som eftersöktes kontaktades. Flera av de tillfrågade revisorerna tackade nej till att delta. Detta berodde dels på att det är högsäsong för publicering av redovisning bland revisorer, dels att många revisorer inte har någon erfarenhet av hållbarhetsrapportering. Till de revisorer som hade möjlighet till att ställa upp på en intervju, skickades det ett mejl där denne informerades om studiens syfte, frågeställning och uppsatskrivarnas roll i studien. Intervjuguiden (se bilaga 1) skickades ut till samtliga respondenter i samband med mejlet. Respondenterna informerades även om intervjuens tidsåtgång. Det bokades ett längre möte än vad intervjun var planerad att ta för att inte stressa respondenterna. Detta gjordes för att respondenten ska kunna förbereda sig och därav kunna ge djupare svar på frågorna.

3.4.2 Genomförande av kvalitativa intervjuer

Samtliga intervjuer genomfördes på distans. Respondent fick valmöjlighet att välja mellan besöksintervju, telefonsamtal, Zoom eller Google Meet. Samtliga respondenter valde Zoom eller telefonsamtal.

Innan påbörjandet av intervjun ställdes frågan om tillåtelse att spela in. Respondenten informerades även om att de kommer vara anonyma i uppsatsen i enlighet med god forskningsetik (Denscombe 2018). Intervjun inleddes med möjlighet att hälsa på varandra och presentera sig. Detta sätter enligt Denscombe (2018) tonen för resten av intervjun. Intervjun påbörjades med allmänna frågor för att skapa en mer bekväm miljö.

Sedan gick intervjun vidare till att behandla olika teman och gå in på djupare frågor. Under intervjuens gång ställdes sedan följdfrågor. Ordningsföljden varierar även mellan intervjuerna. Detta då i vissa fall hade respondenten redan svarat på en fråga genom att svara på en annan. Likväl för att hålla sig till samma ämne. Intervjun avslutades med att fråga respondenten ifall denne har någonting intressant för studien att tillägga. Därefter tackades respondenten för sin medverkan. Intervjun avslutades även med att fråga respondenten ifall de vill ha en kopia av det slutgiltiga arbetet skickat till sig.

Samtalen spelades in för att undvika missstolkningar. Bryman och Bell (2017) menar att med hjälp av inspelning och transkribering får forskaren en tydlig bild av det som diskuterades. Även anteckningar fördes under intervjun för att enkelt kunna återgå till tidigare reflektioner och tankar. Anteckningar är viktiga för att lyckas med en kvalitativ forskning (Kidder 1990, se Yin 2013). Alvehus (2019) argumenterar för att risken med att ta anteckningar löpande istället för att spela in är att intervjuaren inte alltid hinner skriva ner allt som sägs. Genom inspelade intervjuer kan intervjuaren försäkra sig på att denne kan lyssna tillbaka på intervjun ord för ord (Alvehus 2019). Under intervjun är det enkelt att missa, glömma eller feltolka det som respondenten har sagt (Bryman & Bell 2017). Därav med hjälp av en inspelning kan forskaren kontrollera och rätta till det som blivit fel (Bryman & Bell). Efter intervjun transkriberades hela samtalet.

3.4.3 Etiska överväganden

De etiska principerna enligt samhällsforskningen som Bryman och Bell (2017) påtalar är konfidentialitet, anonymitet, samtycke och integritet.

Då intervjuerna för denna studie genomfördes via telefonsamtal samt Zoom, informerades respondenterna i förväg per mejl att både dess identitet, svar- samt användandet av dess svar, kommer att vara anonymt i studien. Poängen med detta var att skapa en överenskommelse och förståelse för samtliga parter för hur den insamlade datan ska användas efter intervjun. Därför kommer respondenternas namn, revisionsbyråer och åsikter förbli anonyma i studien. Vidare har det tillfrågats redan vid början av intervjuens gång, om det är okej att spela in samtalet. Detta då vanligtvis vid början av en intervju, ska respondenterna exempelvis få information ifall någon form av inspelning kommer att göras (Bryman & Bell 2017). Därför har studien sett till att skapa ytterligare överenskommelse med respondenterna, det vill säga genom ett samtycke om att deras röster kommer att spelas in och transkriberas.

Frågan om samtycke är ur flera aspekterar det mest debatterade området gällande etiska frågor inom företagsekonomisk forskning, där principen innebär att deltagarna ska få så mycket information som möjligt för att kunna ge sitt samtycke eller neka till att medverka i en undersökning (Bryman & Bell 2017). Vidare menar Bryman och Bell (2017) att samtyckesprincipen innebär att respondenterna ska få fullständig information gällande forskningsprocessen och vad dess medverkan innebär, hur informationen kommer att användas, samt hur- och till vilka resultaten rapporteras. I bakgrund mot detta, har denna studie därför sett till att ta ytterst hänsyn till de etiska övervägandena, samt försäkra att det faktiskt finns ett samtycke mellan uppsatsskrivarna och respondenterna gällande i vilken utsträckning deras uttalanden kommer att användas i studien (Alvehus 2019).

3.5 Bearbetning och analys

3.5.1 Tematisk analys

Tematisk analys användes för analys av data. Detta är enligt Bryman och Bell (2017) ett av de vanligaste metoderna att hantera kvalitativa intervjuer. Analysen handlar om att kunna identifiera teman i data (Denscombe 2018). Den tematiska analysen har ett fokus på innehållet i data (Denscombe 2018). Braun och Clarke (2006) har satt upp riktlinjer i form av sex steg för analys och bearbetning av data enligt tematisk analys. Stegen är:

1. Forskare bekantar sig med data
2. Skapa initiala koder
3. Söka efter teman
4. Bedöma teman
5. Definiera och benämna teman
6. Producera rapport

I det första steget bekantas uppsatsskrivarna med data. Detta gjordes genom att transkribera intervjuerna och diskutera. Braun och Clarke (2006) redogör för att en stor del av analysen börjar redan vid transkribering. Transkribering ger forskare en förståelse av data (Braun & Clarke 2006). Det nedskrivna materialet lästes igenom och därefter diskuterades innehållet av transkriberingen för att bedöma ifall data uppfattats likadant.

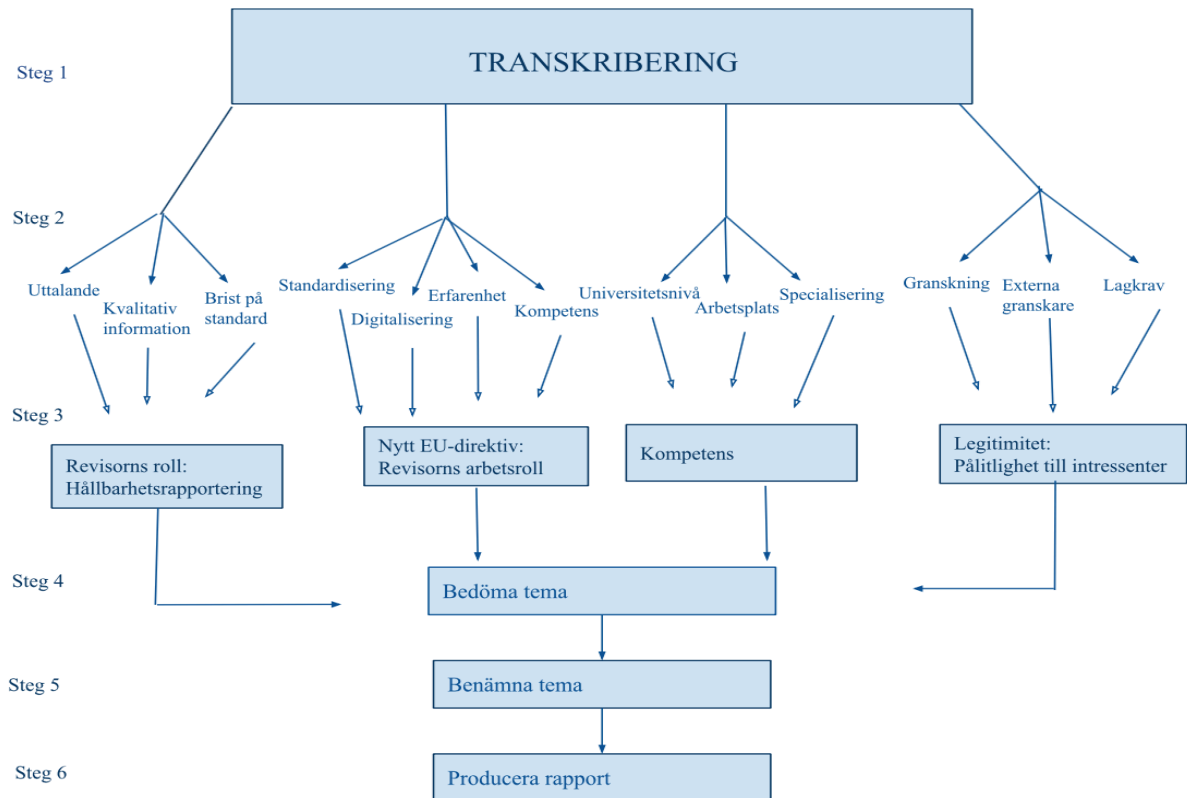
Steg två av analys påbörjades genom att markera och reflektera över intressanta segment i intervjumaterialet. Baserat på detta identifierades koder och material sorterades baserat på dessa koder.

I det tredje steget eftersöktes större teman. Sedan fördelades koder inom ramen för temat. Koderna grupperades för respektive tema.

Det fjärde steget bestod av kontroll över de teman som skapats. Här bedöms ifall temat var relevant. Svårigheten i detta var att det upplevdes som att flera teman överlappa varandra.

Det femte steget gick ut på att renskriva de sammanställda teman och benämna dessa i form av rubriker. Dessa rubriker har senare även använts i empiri och analys.

I det sjätte steget producerades rapport. I detta steg analyserades data för att sedan koppla till de tidigare presenterade teorierna.



Figur 2. Tematisk analys

Figur 2 är en sammanställning av de sex utförda stegen för denna studies tematiska analys.

3.6 Kvaliteten i data

Denscombe (2018) påpekar att det finns svårigheter i att bedöma kvalitativ forskning med hjälp av de kriterier som brukar användas för kvantitativa studier; reliabilitet och validitet. Vidare menar Bryman och Bell (2017) att kvalitativa studier ska bedömas och värderas utifrån andra kvalitetskriterier. Orsaken till detta är att det praktiskt taget är omöjligt att "frysa" sociala miljöer och upprepa detsamma inför framtida liknande studie, då tiden oundvikligt förändrar miljöer (Denscombe 2018). Det vill säga att möjligheten till att samla ihop motsvarande människor i en social miljö som inte har förändrats alls är minst sagt liten (Denscombe 2018). Denscombe (2018) lyfter följande fyra delkriterier som alternativ vid bedömning av kvaliteten i kvalitativ forskning.

- Trovärdighet (validitet)
- Pålitlighet (tillförlitlighet)

- Överförbarhet (generaliserbarhet)
- Bekräftelsebarhet (objektivitet)

Trovärdighet

Kriteriet trovärdighet handlar om i vilken utsträckning forskaren kan påvisa att dennes data är korrekt (Denscombe 2018). Det finns svårigheter inom kvalitativ forskning att påvisa att presenterad information är "rätt" (Denscombe 2018). Av denna anledning har en kontakt med respondenter bibehållits. Det är detta som Denscombe (2018) benämner som respondentvalidering. Efter en del av intervjuerna, har återkoppling till respondenter skett för att försäkras om att insamlad data är korrekt tolkad. Vid intervjuerna har båda uppsatsskrivarna närvarat, en som intervjuare och en som observatör, detta för att försäkra att båda uppsatsskrivarna tolkar data på liknande vis. Det har även setts till att samtalen vid intervjuerna inte hålls monologiskt. Därför fanns det ett utrymme för ordväxling mellan uppsatsskrivarna och respondenterna, för att således eliminera svarsbegränsningar samt skapa en korrekt bild av sakförhållandet (Bryman & Bell 2017).

Pålitlighet

Det finns risk inom kvalitativ data för att forskarens "jag" tar plats i studien (Denscombe 2018). Studiens data har samlats in genom intervjuer. Denscombe (2018) påpekar att risken detta medför är att deltagande observatör och intervjuare blir en integrerad del av datainsamlingen. Frågan Denscombe (2018) lyfter fram är om ett liknande resultat skulle uppnås ifall studien utfördes av andra forskare. Av denna anledning är det viktigt att en noggrann redogörelse för metod, analys och beslutfattande framförs (Denscombe 2018). En noggrann genomgång av hur studien genomförts, och ett försök till tydlighet kring studiens val har framlagts. Detta för att betraktas som pålitliga. Bryman och Bell (2017) beskriver att utomstående personer kan granska undersökningen under dess gång. I denna studie har opponenter samt handledare fått ta del av studien för att försäkra att studien är pålitlig.

Överförbarhet

Överförbarhet innebär att resultaten inte bara är korrekta gentemot den genomförda undersökningen, men även att resultatet kan generaliseras till ytterligare liknande sammanhang (Lind 2019). Författarna Bryman och Bell (2017) poängterar att i kvalitativa intervjuer finns det svårigheter i att generalisera. Detta på grund av att insamling av data sker bland annat genom intervjuer med ett litet antal individer (Bryman & Bell 2017). De personer som

intervjuas kan enligt Bryman och Bell (2017) inte representera en hel population, och av denna anledning ska forskningen generaliseras till teori och inte populationer. För att undvika detta har en genomgående litteraturoversikt genomförts vid påbörjandet av studien. Detta för att kunna ha en god förförståelse och undvika egna subjektiva bedömningar. Respondenterna har varit huvudfokuset i undersökningen. Av denna anledning har det varit viktigt att studien uppnår en variation av respondenter. Respondenterna som valts ut jobbar på olika revisionsbyråer och har varit yrkesverksamma auktoriserade revisorer under varierande tidsperioder. Studien innehåller fördjupade och detaljerade redogörelser, vilket kan öka svårigheten för generalisera studieresultatet i större utsträckning än studiens omfattning. Däremot anses en studie med liknande förutsättningar, exempelvis samma geografiska plats, kunna leda till ett liknande resultat. Utöver detta, kan även urvalet tyckas för litet för att studien ska anses som representativt och generaliserbar i sig. För att förebygga detta har information om respondenterna, samt hur urvalet gick till, presenterats så noggrant som möjligt utan att avslöja för mycket om studiens respondenter. Denscombe (2018) påpekar innebörden av att förse läsaren med noggrann och lämplig information för att läsaren själv ska kunna överväga resultatets överförbarhet.

Bekräftelsebarhet

Detta kriterium berör huruvida studiens resultat är opåverkade av forskarna som genomfört studien (Denscombe 2018). Denscombe (2018) påstår däremot att ingen forskning är någonsin helt fri från inverkan av forskaren. Kvalitativ data är alltid påverkade av forskarens egna tolkningar (Denscombe 2018). För att undvika egna tolkningar vid analys av data har arbetet skett med öppet sinne. För att undvika ensidiga tolkningar av respondenternas svar i studien, har dess angivna svar diskuterats, för att således skapa en gemensam förståelse och utesluta individuella tolkningar av den insamlade datan. Vid påbörjandet av studien genomgicks en noggrann litteraturgenomgång för att undvika egna tolkningar.

3.7 Metodkritik

Den kvantitativa forskaren kritiserar kvalitativa undersökningar (Bryman & Bell 2017). Kritiken grundar sig i att kvalitativ forsknings anses vara alltför subjektiv, svårreplikerbar och svår att generalisera (Bryman & Bell 2017). Resultatet i kvalitativa undersökningar, enligt framförd kritik, bygger alltför ofta på forskarens egen uppfattning om vad som är betydelsefullt (Bryman & Bell 2017).

Denscombe (2018) menar att nackdelen med intervjuer, är att uttryck och handling inte alltid stämmer överens, det människor säger att de gör, återspeglar inte sanningen per automatik. En del av respondenternas svar i studien har varit baserat på dess personliga åsikter. Då en del respondenter inte hade tillräckligt med tid inför intervjuens gång, ledde det till att intervjuerna i förväg fick anpassas efter respondenterna, samt att det fick läggas ett större fokus på att försöka hinna med och ställa de mest relevanta frågorna i förhållande till studiens syfte.

Besöksintervjuer ansågs tidigare vara mer representativa än telefonintervjuer, men numera anses telefonintervjuer vara antingen mer- eller lika representativa som besöksintervjuer (Bryman & Bell 2017). Vidare förklarar Denscombe (2018) att intervjuer via internet kan i hög grad bidra till att undvika att respondenternas uttalanden påverkas av forskarens identitet, vilket annars kan uppstå under besöksintervjuer. Dock är en nackdel med att inte ha besöksintervjuer att inte kunna tolka respondentens kroppsspråk (Alvehus 2019). Via Zoom, där kamerafunktionen användes, kunde forskarna läsa av kroppsspråk, men inte via telefonsamtal. Däremot har respondentens tonläge samt hur spontant respondenterna besvarade frågorna tolkats. Telefonintervjuer är dessutom betydligt billigare och tar mindre tid i anspråk (Bryman & Bell 2017). Då tidpunkten för genomförandet av studiens metod var en tidpunkt där det var högsäsong för revisorer, blev det svårt att ordna ett besöksintervjuer. Därför underlättades det att genomföra intervjuerna per telefon- och applikationen Zoom.

Annan kritik som framförs mot den kvalitativa forskningen är brist på transparens (Bryman & Bell 2017). Rapporter av kvalitativ karaktär har en tendens att vara oklara i hur människor valts ut för intervjuer (Bryman & Bell 2017). Studien har därför i den mån som går, försökt undvika bristande transparens. Detta genom att inkludera tydliga beskrivningar kring hur respondenter valts ut och varför de valts ut. Metodavsnittet ska ge tydlighet för läsaren kring hur undersökningen gjorts. Studiens urval består av auktoriserade revisorer. Till en början var dock det utsatta urvalet "hållbarhetsredovisare" eller "hållbarhetsansvariga", däremot upptäcktes det ganska tidigt in på studien att det var en svår målgrupp att nå ut till. Följaktligen fick uppsatsskrivarna tänka om på nytt och därav rikta sig till en större målgrupp istället, vilket ledde studien fram till att istället fokusera på auktoriserade revisorer. Ett annat möjligt urval som kunde varit lämpligt för studien är att utgå ifrån ett intressentperspektiv, detta för att ta reda på vad intressenter anser behöver ske för att hållbarhetsrapporter ska uppfattas som

trovärdiga och transparenta. Däremot var denna studies syfte att utgå ifrån revisorns perspektiv och därför blev detta det nuvarande urvalet.

4. Empiri

Utgångspunkten för detta kapitel är att redovisa den insamlade datan från studiens intervjuer.

Inledningsvis presenteras respondenterna. Därefter presenteras en sammanställning av respondenternas svar på ställda intervjufrågor.

4.1 Presentation av respondenter

Det empiriska materialet baseras på intervjuer med åtta auktoriserade revisorer. Revisorena arbetar på olika revisionsbyråer. Alla intervjuer utgick från intervjuguiden, varav under intervjuerna anpassades frågornas ordningsföljd och följdfrågorna för respektive respondent. Respondenterna benämns som R1, R2, R3 etc. samt med beteckningen "hen" för att hålla de anonyma. Revisionsbyråerna som respektive respondent jobbar inom kommer även inte avslöjas, detta för att hålla anonymiteten.

Tabell 2 presenterar information om respondenterna och intervjuerna.

Tabell 2. Presentation av intervjuer.

Respondent	Befattning	Typ av intervju	Verksamma år	Intervjutid
R1	Auktoriserad revisor	Zoom	11	35 minuter
R2	Auktoriserad revisor	Telefon	8	30 minuter
R3	Auktoriserad revisor	Telefon	20	45 minuter
R4	Auktoriserad revisor	Zoom	14	25 minuter
R5	Auktoriserad revisor	Telefon	2	30 minuter
R6	Auktoriserad revisor	Telefon	35	40 minuter
R7	Auktoriserad revisor	Zoom	8	20 minuter
R8	Auktoriserad revisor	Zoom	10	35 minuter

R1

R1 är utbildad civilekonom. Hen arbetar främst med medelstora och stora företag. R1 har ingen djupare utbildning inom hållbarhetsredovisning. Däremot erbjuder redovisningsbyrån hen arbetar inom olika hållbarhetstjänster av hållbarhetsexperter. En del av hens kunder upprättar hållbarhetsrapportering.

R2

R2 är kontorschef. R2 arbetar med väldigt många olika typer av företag, allt från företag inom detaljhandel, webbshopar, konsultföretag och livsmedel. Hen har ett fåtal kunder som uppfyller gränsvärden för hållbarhetsrapportering. R2 granskar inte dessa, utan ser endast till att de lagstadgade delarna av rapporten finns med.

R3

Företagen R3 jobbar för är av olika storlekar. R3 har ett intresse för hållbarhetsrapportering, och har arbetat med det innan, men inte aktivt idag.

R4

R4 förklarar att den finansiella rapporteringen är hens huvudområde, men arbetar med ett fåtal större företag vars gränsvärde uppnår lagkrav för hållbarhetsrapportering.

R5

R5 har skrivit examensarbete om hållbarhet och CSR. Idag arbetar R5 med olika företag och nämner att några företag dessutom är börsnoterade i andra länder. R5 har ett intresse av hållbarhet och hållbarhetsrapportering och önskar att hen hade chansen att jobba med det mer än vad hen gör idag.

R6

R6 jobbar idag främst med mindre företag, men har sedan lagkrav även arbetat med större företag som är skyldiga till hållbarhetsrapportering. Hen lyfter fram att mycket har hunnit ske inom revision och hållbarhet sen hen började arbeta med revision.

R7

R7 arbetar för en större redovisningsbyrå. R7 förklarar att hållbarhetsredovisning är ett nischat område och därför har de experter som endast jobbar med det. Hen har vissa kunder som upprättar hållbarhetsrapportering, men har själv ingen vidare utbildning inom det.

R8

R8 är auktoriserad revisor och förutom revision ger hen även rådgivning. Rådgivningen hen ger syftar till att lösa problem för företag. Hen är idag senior manager, vilket hen förklarar som en "grade" inom byrån hen arbetar för. R8 är revisionsansvarig för sina kunder. Hen jobbar med "vanlig revision" men har ett specialtområde inom hållbarhet där hen arbetar med verifieringar av hållbarhetsrapporter. R8 jobbar främst med noterade bolag och bolag inom noterad miljö, till stor del på Nasdaq Stockholm. Hen arbetar med medelstora bolag men oftast med koncerner med dotterbolag, både i Sverige och utomlands.

4.2 Revision av hållbarhetsrapporten

I dagsläget är revisorns roll i hållbarhetsrapporter enligt samtliga respondenter inte särskilt omfattande. Vid frågan om hur respondenterna går tillväga vid kontroll av företagens hållbarhetsrapporter framkommer det liknande svar av respondenterna.

R1 förklarar att hens granskning av hållbarhetsrapporten är minimal.

"Min granskning är bara att kontrollera att den finns."

- R1

R2 tydliggör att revisorns revisionsarbete idag inte är särskilt inriktat mot hållbarhet.

R6 förklarar att det är sällan hen aktivt läser igenom rapporten, utan brukar endast se till att den finns med.

R8 förklarar att för att ge ett uttalande i hållbarhetsrapporter, utgår hen endast från ÅrL om vilka delar som ska med och om rapporten är upprättad enligt korrekt format. R8 arbetar även med bolag som frivilligt vill få sina hållbarhetsrapporter granskade. I de fallen utgås det ifrån internt upparbetade checklistor som ofta har sin grund i GRIs-riktlinjer och är mer omfattande än ÅrL.

Sammantaget menar samtliga respondenter att det inte är mycket som krävs av en revisor vid arbetet med hållbarhetsrapporter. Respondenterna förklarar att ingen granskning förväntas av en revisor, utan i arbetsrollen ingår det endast att ge ett uttalande om huruvida de delar som ska vara med enligt ÅrL, finns med.

Vid frågan om respondenterna upplever skillnad i arbetet med finansiella rapporter, respektive hållbarhetsrapporter framkommer det flera svar bland respondenterna.

R1 beskriver att svårigheten för revisorn ligger i att revisorn är van vid att arbeta med siffror och inte ord. Siffror menar R1 är lättare att kontrollera, medan ord ligger utanför revisorns färdigheter.

R2 menar, likt R1, att hållbarhetsrapporters karaktär i kombination med att revisorer inte är erfarna vid arbete med ord, är det som gör det svårt att arbeta med den typen av revisionsarbete.

R5 svarar att det är svårt för hen som revisor att göra mer än bara godkänna hållbarhetsrapporten. R5 förklarar att hållbarhetsrapporter innehåller "mjuka värden" och är därav svårare att bedöma. Det finns svårigheter i att följa upp mjuka värden, då det är lätt att säga att en siffra är rätt, men svårare att avgöra om ett ord är rätt, enligt R5.

R6 lyfter fram att hen inte anser att det är revisorn som bör ansvara för företagets hållbarhetsrapport och att revisorn inte bör få ett ökat ansvar gällande hållbarhetsrapportering. R6 menar att alla kör sitt eget race när det kommer till rapportering av hållbarhet på grund av att dagens lagar är vaga kring hur en rapport ska se ut.

Vidare förklarar R7 att hen upplever icke-finansiella rapporter som enklare att arbeta med i jämförelse med finansiella. R7 menar att revisorn behöver i princip endast godkänna hållbarhetsrapporten.

Sammanfattningsvis betonar 4 av 8 respondenter (R1, R2, R5, R8) att svårigheten ligger i att hållbarhetsrapporter är av kvalitativ karaktär. Vidare hade både R7 och R6 en negativ inställning till hållbarhetsrapportering.

4.3 Hållbarhetsrapportering i framtiden: Nytt EU-direktiv

Samtliga respondenter poängterar att EU-direktivet (CSRD) är ett steg i rätt riktning, vilket till exempel lyfts upp av R7.

“Just nu känns det inte som att de förslag som ligger på bordet kommer backa, men sen tror jag inte heller att det kommer bli som man tänkt. Men det kommer bli mer och mer hållbarhet.”

-R7

Avseende frågan om hur det arbetas inför ett nytt EU-direktiv framkommer det flera svar av respondenterna.

R1 belyser att nya lagar är inget som hen märker av i sitt arbete förens de tagit kraft.

“Vi märker inte av nya lagar - det är någonting som sker mer centralt i byrån. Experterna får ta hand om det och föra vidare informationen till oss.”

- R1

R2 förklarar att arbetet med EU-direktivet är ingenting som den individuella revisorn påverkas av särskilt mycket.

R6 menar att hen inte visste om att ett kommande EU-direktiv som kan påverka hens arbete var på gång. Hen menar att den informationen fick hen när intervjuguiden skickades ut inför denna studie.

R8 belyser att frågan om ett EU-direktiv är väldigt stor på hens byrå, men arbetas med internt. Då hen arbetar med hållbarhet är hen delaktig i detta arbete. Däremot är det ännu oklart rörande vem granskningen ska utföras av. R8 lyfter fram:

“Är det verkligen ett krav på att det är en revisor som ska ansvara för granskningen, eller behöver det bara vara en tredje part?”

-R8

Frågorna som arbetas med på R8s arbetsplats är att se till att de har rätt resurser för att utbilda befintliga revisorer. Men hen betonar att lagen inte kommit än.

Sammanfattningsvis svarar samtliga respondenter att det idag för den individuella revisorn inte har förberetts inför ett kommande direktiv. Å andra sidan, förklarar 5 av 8 respondenter (R1, R2, R5, R7, R8) att de flesta stora redovisningsbyråer arbetar internt med EU-direktivet och har avdelningar som arbetar med detta.

4.3.1 Utveckling av revisorns arbetsroll

Angående frågan om vilken påverkan EU-direktivet kan komma att ha på revisorer och revisionsyrket framkom det flera svar.

R2 menar att EU-direktivet kommer att vara en förändring och kommer resultera i att allt fler revisorer måste besitta fler färdigheter när det kommer till arbetet med icke-finansiella rapporter.

R3 svarar att hen inte tror att EU-direktivet kommer påverka revisorer särskilt mycket. Hållbarhetsrapportering är enligt R3 redan ett relativt nischat område och många revisorer har inte någon större koll rörande ämnet.

“Det nya är ju bara en utveckling av det gamla, revisorns roll ändras ganska lite.”

-R3

R4 menar att ett nytt EU-direktiv kommer innebära att revisorn även måste lägga ett fokus på de icke-finansiella delarna, vilket hen menar är den största förändringen som kan komma att påverka revisorer.

R5 förklarar att hen tror att ett EU-direktiv kan vara ett första steg för en förändring av revisorns arbete, men att det kommer ske successivt. Med åren tror R5 att revisorer kommer att få arbeta allt mer med hållbarhet och att fler lagar och standarder kommer troligtvis införas.

R6 är inne på samma spår som R3 och menar att en lagändring inte kommer resultera i att alla revisorer börjar jobba med hållbarhetsrapporter, utan de revisorer som gjort det innan kommer att fortsätta.

R7 förklarar att de nya arbetsuppgifterna som kan komma att bli aktuella, upplevs som både nytt och utmanande, samt att det troligen kommer behövas interna utbildningar för att anpassa sig efter det som kan börja gälla som nya arbetsuppgifter.

R8 menar att det som kan bli svårt inom revisionsyrket i och med det kommande EU-direktivet, är att det troligen kommer medföra en krävande påverkan i form av att revisorers rutinmässiga arbetsroll kan komma att bli icke-rutinmässig med tanke på att granskning kan komma att bli aktuellt.

Kortfattat framkommer det av majoriteten av respondenterna, 6 av 8 (R1, R2, R4, R5, R7, R8), att ett nytt EU-direktiv kommer att medföra en förändring för revisorn i dess arbetsroll. Å andra sidan menar 2 av 8 respondenter (R3 och R6) att en lagförändring inte kommer att påverka alla revisorer.

Vid frågan om vilken utveckling som behöver ske för att revisorer ska kunna bemöta ett ökat arbetskrav som en möjlig konsekvens av ett EU-direktiv framförs flera förslag.

R1 menar att företag som har en större miljöpåverkan bör det ställas tydligare krav på, och en noggrannare granskning från revisorn. Revisorns arbetsroll tydliggörs på så vis enligt R1.

“Det krävs tydlighet, standardisering och konsistens.”

- R1

R2 går in på att det är helt omöjligt att jämföra hållbarhetsrapporter idag, då det inte finns tillräckligt tydliga standarder. Vidare fortsätter R2 förklara att för att kunna ställa högre krav på revisorer, måste även regelverken utvecklas.

R3 betonar att digitaliseringen kommer leda till att man uppnår effektiva system kring hur granskning ska gå tillväga och där revisionsprocessen kommer att effektiviseras.

R4 menar att man bör dra nytta av den digitaliserade världen för att standardisera hållbarhetsrapporter. R4 betonar även att om man kollar tillbaka på den finansiella rapporteringen, kan man se att digitaliseringen är det som haft störst roll i dess utveckling och förändring av revisorns arbetsroll. R4 exemplifierar att när hen var nybliven revisor, skedde allt arbete på papper och pärmar, som idag är digitaliserat. En sådan förändring menar R4 kan

väntas av hållbarhetsrapporter, där digitaliseringen kommer att underlätta revisionsprocessen. Dessutom menar hen att den största utmaningen ligger i att validera att innehållet i hållbarhetsrapporter är rätt och riktig, därför är det viktigt att riktlinjer utvecklas kring hur granskning ska ske.

R6 menar att ett alternativ på hur standardisering ska ske är att ha branschspecifika regler kring vad som ska tas med i hållbarhetsrapporteringen.

R7 går in på att erfarenhet är viktigt för revisorer vid frågan om vilken utveckling som behöver ske för att bemöta utökad arbetskrav.

“Det är få kunder som faktiskt påverkas av lagkrav att upprätta hållbarhetsrapportering och därför är det även inte så många revisorer som har så mycket insyn i arbetet. Det blir därför svårt att nu ställa alltför stora krav på revisorn. För att revisorers hållbarhetsarbete ska utvecklas behöver de få chansen att jobba med det mer.”

-R7

Sammanfattningsvis ger 3 av 8 respondenter (R3, R4 och R8) digitalisering som exempel på vilken utveckling som behöver ske. 5 av 8 respondenter (R1, R2, R4, R6 och R8) betonar att en stor utveckling ligger i att standardisera innehållet av hållbarhetsrapporter för att underlätta revisorns granskningsprocess. R7 förklarar att erfarenhet är den största utvecklingen som måste ske. Samtliga respondenter förklarar att utbildning av revisorer är den främsta lösningen för att främja en god utveckling av hållbarhetsrapporteringen och anpassa sig till nya lagkrav.

4.3.2 Revisorns kompetens

Vid frågan om revisorerna anser att de har den kompetens som krävs för ett möjligt utvidgat ansvar till följd av ett nytt EU-direktiv, svarade samtliga revisorer, förutom R8, att de inte besitter den kompetens som krävs. R8 menar att hen anser att hen besitter den kompetens som krävs, men att den grundar sig på egen utbildning i det företaget som hen arbetar på och inte på grund av universitetsutbildning. R8 betonar däremot att det är sällan en revisor har den kompetens som behövs för att granska hållbarhetsrapporter.

Revisorerna tillfrågades vad som behöver göras för att uppnå den kompetens som revisorerna inte besitter.

R3 är ifrågasättande till att revisorn själv ska ansvara för att få ny kompetens. Hen menar att lagar och förändringar inte kan ske utan att ta hänsyn till dagens revisorer:

“Det är ju uppgifter som presenteras som inte alltid är fullt enkelt att granska. Om det är saker vi ska yttra oss om, måste vi även utbilda oss vidare.”

-R3

R5 betonar vikten av utbildning; en välutbildad revisor kommer kunna tillföra mer som granskare.

R6 går in på att utbildning på universitetsnivå endast är möjligt för framtida revisorer. Dagens revisorer behöver enligt R6 en annan form av utbildning som gör att deras kompetens blir aktuell. R6 föreslår att revisorns arbetsplats ska förse revisorn med den kompetens som krävs till följd av förändringar som sker i revisorns arbetsroll.

R7 menar att det gäller att utbilda dagens och framtida revisorer.

“Utvecklingen börjar hos revisorer, det läggs ett ansvar på revisorer att arbeta inom en värld de har noll koll på. Vi utbildas inte som hållbarhetsexperter. Det första steget blir att integrera mer hållbarhet och hållbarhetsrapportering i vår utbildning, redan från början.”

-R7

R8 betonar att för hela revisionsyrket, betyder förändrade lagkrav som exempelvis det kommande EU-direktivet att revisorer måste vara medvetna om att hållbarhet kommer bli en vardag för yrket. Idag brukar hållbarhet ses som en egen gren inom revision, men med förändrade lagkrav kan det innebära mer integrerad hållbarhet i revisionsyrket, enligt R8. Därav förklarar R8 att det krävs att revisorn utbildas.

“I framtiden tror jag att allt fler företag självmant kommer vilja hållbarhetsrapportera och då krävs det att vi revisorer får möjlighet att lära oss mer om den icke-finansiella rapportering. Jag tror den största utvecklingen ligger i att utbilda oss.”

- R8

“Universitet för utbildning är ett måste om hållbarhetsrapportering skulle bli lagkrav. Sen får utbildningen ju fortsätta internt på arbetsplatsen, till exempel. Ju mer senior ju mer lär man sig om hållbarhet.”

-R8

R8 förklarar att då hållbarhetsrapportering är ett “nischat” område ska ett ökande av kompetens inte behöva ske för alla revisorer. R8 menar att det räcker med att utbilda de revisorer som jobbar med det. Hen förklarar att den finansiella revisorn inte ska behöva bära på allt för stort ansvar i den icke-finansiella rapporteringen. Hen ställer sig frågan:

“Vart går revisorns ansvar egentligen?”

-R8

Samtliga respondenter lyfter fram utveckling av kompetensnivå som den främsta utvecklingen för att kunna anpassa sig för framtida lagförändringar. Samtliga respondenter förklarar att de inte fått den utbildning som skulle behövas ifall förändringar i lagkrav skulle ske gällande hållbarhetsrapportering. Samtliga respondenter lyfter fram att utbildning på universitetsnivå, kan vara en lösning för att bidra till mer kompetens för revisorer. R6 och R8 betonar att utbildning även kan ges på revisorns arbetsplats.

4.4 Revisorns legitimitetsskapande

4.4.1 Revisorns roll till intressenter

Angående frågan om vem respondenterna anser att hållbarhetsarbete är till för svarade samtliga respondenter att alla intressenter är viktiga för ett företag och är målgrupp för hållbarhetsrapporter.

R1 betonar att hållbarhetsrapportering skapar förtroende mellan konsument och säljare.

R5 lyfter fram att ett allt större arbete görs med hållbarhetsrapportering för varje år, vilket ställer större krav på revisorer och företagen. R5 menar att den förändring som sker beror på att företag vill ta en allt större hänsyn till sina intressenter.

R7 förklarar följande:

“Alla intressenter är jätteviktiga för företaget, allt från banker, investerare, kunder och leverantörer. Allt påverkar varandra på ett eller annat sätt.”

- R7

Vid frågan om vilken uppfattning revisorn har i dess roll för att inkludera intressenter i företags hållbarhetsrapporter framkommer flera svar.

R2 förklarar att trots att revisorn knappt är delaktig i hållbarhetsrapporteringen, eller granskningen av denna, kan ett uttalande räcka för många intressenter. Däremot förklarar hen att hen tror att ytterligare förändringar kommer att ske och att intressenter kommer i framtiden kräva mer än ett uttalande för att få förtroende för företaget i fråga.

R4 förklarar att när företaget gjort sitt för att formulera ut sitt miljöarbete till intressenter, kommer revisorns roll in.

R5 betonar att ett uttalande från en revisor fungerar som en trygghet för intressenterna.

“Trots att många av oss idag inte besitter den kompetensen för att själva upprätta hållbarhetsrapporter, kan vårt uttalande fungera som en försäkring för intressenterna.”

-R5

R8 förklarar:

“En revision är en stämpel, ett jättekvitto på att saker och ting är korrekta- vilket för intressenterna absolut är bra. I vissa sammanhang kan intressenter till och med kräva detta. Till exempel kan en leverantör kräva granskning av en revisor. Då är det intressenter som påverkar företaget till att hållbarhetsarbete och få den revisions granskad.”

-R8

Kortfattat betonar 5 av 8 respondenter (R1, R2, R4, R5 och R8) att revisorns opartiska roll kan öka intressenters förtroende för företaget.

4.4.2 Revisorns roll till att skapa pålitlighet till intressenter

Vid frågan om respondenterna anser att ett uttalande är tillräckligt för att hållbarhetsrapporter ska uppfattas som legitima och pålitliga av företagets intressenter, uppges delade åsikter.

R2 förklarar att ett uttalande är tillräckligt, men att i framtiden kommer även granskning att krävas för att få förtroende för företaget i fråga.

R3 förklarar att hen inte tror att revisorns uttalande bidrar till ökad trovärdighet till företags hållbarhetsrapporter. R3 argumenterar för att detta beror på att revisorns arbete med hållbarhetsrapporter är väldigt ytlig.

R4 förklarar att intressenter kommer kunna ta hållbarhetsrapporter mer uppriktigt om dessa granskas, vilket hen förklarar sällan sker.

R5 ifrågasätter ofta pålitligheten i rapporten, men hen betonar att ifall revisorer får ett utökat ansvar och det blir krav på granskning av hållbarhetsrapporter, kan detta komma att öka legitimiteten.

“När jag läser kan jag ibland ifrågasätta trovärdigheten. Företagen har en tendens att ta med bra saker eller vad de redan jobbar med, men missar lätt att ta med vad de inte jobbar med”

- R5

R8 har en delad åsikt, där hen å ena sidan argumenterar för att revisorns bidrag till en ökad trovärdighet beror på att en tredje part har en del i det som rapporteras. Vidare förklarar R8 att ett uttalande från en revisor är en trygghet då det försäkrar läsaren om att de delarna som ska vara med enligt ÅrL, finns med. Å andra sidan betonar R8 att det samtidigt inte krävs så mycket enligt ÅrL och därför kan detta dra ner på tryggheten hos intressenterna. R8 menar däremot att företag kan uppnå mer trovärdighet via att frivilligt få sina rapporter granskade av en revisor.

“Det blir fler och fler som vill få sina rapporter granskade. Detta tror jag beror på att de vill uppfattas som trovärdiga av sina intressenter. Ofta är det stora bolag med många intressenter som vill få sin rapport granskad.”

-R8

2 av 8 respondenter (R1 och R2) går in på att revisorns uttalande är en del av legitimitetsskapandet och ökar pålitligheten till hållbarhetsrapporter. 5 av 8 respondenter (R3, R4, R5, R6 och R7), det vill säga ett flertal, tror däremot inte att ett uttalande från en revisor i företags hållbarhetsrapporter är tillräckligt för att öka pålitligheten i rapporterna. Det samtliga

respondenter dock betonar är att en granskning alltid är bättre än endast ett uttalande för att öka förtroendet till företags hållbarhetsrapporter.

Avseende frågan om vad som behöver ske för att företags hållbarhetsrapporter ska anses mer pålitliga, anser samtliga respondenter att nya lagkrav bidrar till ökad pålitlighet för företagens rapporter.

R4 menar att det är svårt att mäta att det som sägs är korrekt. Om ett företag påstår att alla i leverantörsleden har schyssta arbetsvillkor, får R4 som revisor bara lita på det, vilket är en utmaning enligt R4.

R6 ger exempel på att olika hållbarhetsexperter är mer lämpade att granska hållbarhetsrapporter än vad en revisor är. R7 har ett liknande argument och menar att ifall revisorer inte får utökad utbildning är de inte lämpade för att granska hållbarhetsrapporter.

R7 betonar att det är viktigt att lägga tid och resurser på att revidera hållbarhetsrapporteringen. Genom att utveckla verktyg kring hur dessa ska revideras, menar R7 att legitimitet uppnås.

R8 förklarar att om granskning blir lagstadgat, kommer företag vara tvungna att agera utifrån lag. Hen förklarar att hen tror att ett nytt EU-direktiv kommer leda till att rapporterna blir mer pålitliga.

“Nya lagkrav kommer innebära mer, och kommer innebära någon form av granskning från revisorn. De rapporter som görs idag behöver antagligen inte vara lika bra som de som kommer göras ifall ett lagkrav införs”

-R8

R8 förklarar dessutom:

“En rapport blir mer trovärdig när den är granskad, men det gäller att den är granskad av rätt person”

-R8

3 av 8 respondenter (R6, R7 och R8) menar att hållbarhetsrapporter blir mer pålitliga när utomstående granskar dessa.

5. Analys

Detta kapitel kommer med stöd av teoretiska ramverket analysera den tidigare presenterade empirin. Revisorns roll i hållbarhetsrapportering kommer att analyseras, detta efterföljs med en analys av revisorns kompetens. Avslutningvis görs det en analys av revisorns uttalande till företags hållbarhetsrapporter.

5.1 Revision av hållbarhetsrapporten

Enligt det som avses i 9 kap. 31§ ABL ska en revisor endast avge ett uttalande gällande om en hållbarhetsrapport har upprättats av företag som innefattas av lag att upprätta en rapport. Samtliga respondenter betonar dock att revisorns roll i företagets lagstadgade hållbarhetsrapporter inte är särskilt omfattande. Exempelvis poängterar respondent R8 att för att ge ett uttalande i hållbarhetsrapporter, utgår hen endast från ÅrL om vilka delar som ska vara med. Däremot med den ökade användningen av hållbarhetsrapporter, kan det förväntas att revisorer kommer få en allt större roll i bland annat utarbetandet av dessa (Arora, Lodhia & Stone 2022; Ballou, Heitger & Landes 2006; Dixon, Mousa & Woodhead 2004).

Då alla företag är unika på sitt sätt, kan mängden information vid planering av revisionsarbete vara olika mycket för varje enskilt fall, dock ger en väl genomförd informationssamling revisorn ett gott underlag för att kunna planera en granskning (FAR 2006). Samtliga respondenter förklarar att det däremot inte förväntas någon granskning i dess arbetsroll. Respondent R8 arbetar dock med bolag som frivilligt vill få sina hållbarhetsrapporter granskade och förklarar att i de fallen, utgår hen ifrån internt utarbetade checklistor, liksom en planering, som ofta har sin grund i GRIs-riktlinjer och är mer omfattande än ÅrL.

Målet med en granskning inom rapportering är att göra uttalanden om ett företags årsredovisning, bokföring samt styrelsens och VDs förvaltning i en revisionsberättelse, där revisorn lämnar dess kritiska synpunkter gällande innehållet av rapporterna (FAR 2006). Dock poängterar samtliga respondenter att inom icke-finansiell rapportering är en granskning inte ett krav på samma sätt som inom den finansiella rapporteringen, vilket gör att rapportering får en mindre vikt.

Respondenterna lyfter fram olika svårigheter vid arbetet med hållbarhetsrapporter. Hälften av respondenterna i empirin betonar att svårigheten med hållbarhetsrapporter för revisorn ligger i att rapporterna är av kvalitativ karaktär. Exempelvis förklarar R5 att det är lättare att avgöra om en siffra är rätt än om ett ord är rätt. Detta går i linje med tidigare framförd forskning. Ballou, Heitger och Landes (2006) samt Baret och Helfrich (2019) argumenterar för att svårigheterna som uppkommer vid granskning av hållbarhetsrapporter, är att det är av kvalitativ karaktär och det är svårt att mäta kvalitativ information. Forskarna Arora, Lodhia och Stones (2022) förklarar att revisorer är vana vid arbete med siffror och kvantitativ information. Ännu en svårighet som lyfts fram av respondent R3 och R4 är bristande lagstiftning i arbetet med hållbarhetsrapporter. Detta beror enligt respondenterna på att det inte finns några tydliga riktlinjer kring hur arbetet ska ske. Detta stöds av forskarna Arora, Lodhia och Stones (2022) samt Baret och Helfrich (2019) som betonar att det finns bristande vägledning och ramverk inom området hållbarhetsrapportering.

Den utveckling som behöver ske för att revisorer ska kunna bemöta dessa svårigheter i och med ett nytt kommande EU-direktiv, besvaras med olika exempel av studiens respondenter.

5.2 Hållbarhetsrapportering i framtiden: Nytt EU-direktiv

Respondenterna i den framförda empirin poängterar att EU-direktivet (CSRD) är ett steg i rätt riktning när det kommer till hållbarhetsrapportering. Forskarna Hąbek och Wolniak (2016) menar att lagkrav i hållbarhetsrapporter anses kunna öka kvaliteten på rapporterna. Skyldigheten att rapportera är en bidragande faktor till ökad kvalitet på rapporterna (Hąbek & Wolniak 2016). Däremot betonar respondenterna att den individuella revisorn i nuläget inte arbetar särskilt mycket med det nya EU-direktivet. Ett nytt direktiv är någonting som arbetas med internt inom byråer.

5.2.1 Utveckling av revisorns arbetsroll

Den utveckling som behöver ske enligt tidigare framförd empiri för att revisorer ska kunna bemöta ett möjligt utökat arbetskrav till följd av EU-direktivet CSRD är: digitalisering, standardisering, erfarenhet och kompetens.

Digitalisering

Det empiriska materialet visar på att 3 av 8 respondenter (R3, R4 och R8) föreslår digitalisering som exempel vid frågan kring utveckling av revisorns arbetsroll för hållbarhetsrapportering. Det nya EU-direktivet innebär bland annat att rapporterad information digitalt "markeras" så att den blir maskinläsbar (FAR 2022a). R4 förklarar att i finansiella rapporter har digitalisering haft en betydande roll, hen föreslår att detsamma behöver ske för icke-finansiella rapporter, där man bör dra nytta av digitalisering för att kunna standardisera rapporterna. Baret och Helfrich (2019) betonar att digitalisering kan underlätta och effektivisera revisionsprocessen. Däremot innebär hållbarhetsrapporters kvalitativa karaktär svårigheter vid användning av tekniska åtgärder (Baret & Helfrich 2019).

Standardisering

5 av 8 respondenter (R1, R2, R4, R6 och R8) menar att den utveckling som behöver ske är en standardisering av innehållet i hållbarhetsrapporter. Detta behöver ske för att underlätta revisorns granskningsprocess. Detta bestyrks av ett flertal tidigare studier. Bland annat av forskaren Carlino (2020) som menar att det bör införas tydligare riktlinjer för standardisering av hållbarhetsrapporter för att underlätta revisorns granskningsprocess. R4 menar att den största utmaningen ligger i att validera att innehållet i hållbarhetsrapporter är rätt och riktig, därför är det viktigt att riktlinjer utvecklas. R4s upplevelser kan förklaras av forskarna Hodge, Subramaniam och Stewart (2009) som betonar att tillhandahållandet av granskning i hållbarhetsrapporter utmanas då det inte finns allmänt accepterade rapporterings kriterier för hållbarhetsrapporter. Dessutom poängterar R2 att det är svårt att jämföra hållbarhetsrapporter idag, då det inte finns tillräckligt tydliga standarder. Detta överensstämmer med Boiral, Heras-Saizarbitoria och Brothertons (2019) studie, vars resultat visade att användningen av nuvarande standarder för att granska hållbarhetsrapporter är oklara.

Erfarenhet

Flera forskare betonar att erfarenhet från finansiell rapportering, kan implementeras i hållbarhetsrapporteringen (Dixon, Mousa & Woodhead 2004; Helfrich & Baret 2019; Onyango, Muchina & Ng'ang'a 2018). I denna studie var det endast en respondent, R7, som gav erfarenhet som exempel på utveckling som behöver ske för att kunna bemöta utökad arbetskrav. R7 förklarar att revisorer behöver få chansen att jobba med hållbarhetsrapporter mer för att kunna bemöta utökad arbetskrav. Tidigare forskning påstår att när andra än företagets revisorer granskar företags hållbarhetsrapporter, blir rapporternas granskning

djupare (Hummel, Schlik & Fifka 2017). Detta förklaras med att de kan ha en mer specialiserad kunskap och erfarenhet, inom hållbarhetsrapportering (Hummel, Schlik & Fifka 2017).

Vilken utveckling som behöver ske för att kunna anpassa sig till nytt lagkrav är spridd bland respondenterna. Men samtliga respondenter enades om att en utveckling i revisorns kompetens är ett steg i rätt riktning.

5.2.2 Revisorns kompetens

De flesta respondenter har framfört att de i dagsläget har en relativt låg kunskapsnivå gällande hållbarhetsrapportering. Enligt tidigare forskning sker det en snabbare förändring i hållbarhetsfrågor och hållbarhetsrapporter i jämförelse med den förändring som sker i utbildningen av revisorer, vilket i sin tur resulterar i bristande kompetens bland revisorer (Dixon, Mousa & Woodhead 2004; Irafahami 2019).

Samtliga revisorer, bortsett från R8, menar att de inte besitter den kompetens som krävs för ett möjligt utvidgat arbetskrav till följd av ett nytt EU-direktiv. Respondenternas upplevelser i denna studies empiri, styrks av Boiral, Heras-Saizarbitoria och Brothertons (2019) studie, som menar att revisionsbranschen inte har den kompetensnivån som krävs för ett utökad arbetskrav inom hållbarhetsfrågor. Även R8 i denna studie betonar att det är sällan revisorn har den kompetens som krävs för att granska hållbarhetsrapporter. Dixon, Mousa och Woodhead (2004) samt Irafahami (2019) förklarar också att då revisorer har en bristande kompetens för att kunna granska hållbarhetsrapporter, finns det ett behov av förändringar i revisorerens utbildning. Detta då revisorer anses ha brist på kunskaper, färdigheter och erfarenheter som behövs för att genomföra en granskning av hållbarhetsrapporter (Dixon, Mousa & Woodhead 2004).

Studiens empiri ger olika förslag på hur en ökning av kompetensnivån kan ske. Ellström delar upp kompetens i två delar. Formell och reell kompetens (Ellström 1992). Den formella kompetensen får individer genom utbildning (Ellström 1992). Studiens empiriska resultat visar på att alla respondenter framför att utbildning på universitetsnivå kan vara en lösning för att bidra till ökad kompetens bland revisorer. Detta är något Dixon, Mousa och Woodheads (2004) studie även betonar, forskarna menar att det finns ett behov av förändring i utbildningen av revisorer. Onyango, Muchina och Ng'ang'as (2018) studie betonar att universitet spelar

nyckelroll i utbildning av framtida revisorer. Av denna anledning menar forskarna att universitet behöver utveckla sina utbildningsplaner så att de täcker kunskap om granskning av hållbarhetsrapporter (Onyango, Muchina & Ng'ang'a 2018). Även R7 går in på att en ökning av kompetensnivå kan ske genom att utbilda dagens och framtida revisorer. R5 poängterar att en välutbildad revisor kommer kunna tillföra mer som granskare. R5 belyser att om större arbetskrav ska ställas på revisorn, ligger den största utvecklingen i att utbilda revisorer. Boiral, Heras-Saizarbitoria och Brothertons (2019) studie visar att bristande utbildning försvagar professionalism hos granskare, då studien menar att granskare av hållbarhetsrapporter ofta saknar den kvalifikation som behövs för att utföra en pålitlig granskning.

Respondent R6 i denna studie menar att utbildning på universitetsnivå endast är möjligt för framtida revisorer. Vidare är R3 ifrågasättande till att revisorn själv ska ansvara för att få ny kompetens. Hen menar att förändringar i revisionsyrket inte kan ske utan att ta hänsyn till dagens revisorer. R6 betonar att dagens färdigutbildade revisorer endast kan få kompetens gällande hållbarhetsrapportering från dennes arbetsplats. Den reella kompetensen tillhandahålls inte från exempelvis formell utbildning (Ellström 1992). Utan istället kan det till exempel komma ifrån erfarenheter eller arbetsplatsen (Ellström 1992). Forskare som Dixon, Mousa och Woodhead (2004), Helfrich och Baret (2019) och Onyango, Muchina och Ng'ang'a (2018) föreslår att tidigare erfarenhet av den finansiella rapporteringen kan ge ett betydande bidrag för hållbarhetsrapporteringen. Detta ger revisorerna reell kompetens. Alltså kan dagens färdigutbildade revisorers finansiella erfarenheter vara en vägledning för utveckling till arbete med hållbarhetsrapporter. Revisorers tidigare erfarenheter, i kombination med kompletterande utbildning kan tillämpas på revisorers arbete med hållbarhetsrapportering (Dixon, Mousa, Woodhead 2004).

Respondent R8 förklarar att ökning av kompetensnivå inte behöver ske för alla revisorer. R8 betonar att det räcker med att vissa revisorer specialiserar sig inom hållbarhet. Forskarna Ruiz-Barbadillo & Martinez-Ferrero (2021) menar att specialisering ökar förmågan att erbjuda granskning av hög kvalitet. Vidare betonar tidigare forskning att förändringar i revisionsyrket kan bemötas av extern hjälp såsom hållbarhetsexperter för revidering (Dixon, Mousa & Woodhead 2004; Ruiz-Barbadillo & Martinez-Ferrero 2021). Revisorers arbete med hållbarhetsrapporter kräver en specifik typ av kunskap vilket många inom revisionsyrket inte besitter (Ruiz-Barbadillo & Martinez-Ferrero 2021). 3 av 8 respondenter i den framförda empirin betonar att hållbarhetsrapporter får en större pålitlighet när utomstående granskar.

Exempelvis menar respondent R6 att hållbarhetsexperter är mer lämpade att granska hållbarhetsrapporter i jämförelse med en vanlig revisor. Å andra sidan belyser andra tidigare studier att det finns argument för att extern hjälp inte är tillräckligt, utan det krävs även en ökad kunskapsnivå samt utbildning av revisorer inom hållbarhet (Boiral, Heras-Saizarbitoria & Brotherton 2019; Dixon, Mousa & Woodhead 2004). Revisorn anses vara lämplig för att ta del av hållbarhetsrapporter på grund av dess roll i företagets finansiella rapportering (Arora, Lodhia & Stones 2022) Revisorn har ett tidigare samarbete med företagets styrelse och har information om organisationens tidigare samt nuvarande prestationer (Arora, Lodhia & Stones 2022).

5.3 Revisorns legitimitetsskapande

5.3.1 Revisorns roll: Pålitlighet till intressenter

Denna studies respondenter betonar att alla intressenter är viktiga för företag och är målgruppen för hållbarhetsrapporter. Tidigare forskning visar att ifall företag inte beaktar sina intressenter i sin hållbarhetsrapport, finns det risk att intressenterna drar tillbaka sitt bidrag till företaget (Hall et al. 2015 se Hörisch, Schaltegger & Freeman 2020). R7 menar att alla intressenter är av innebörd för företaget och ger exempel på banker, investerare, kunder och leverantörer, då alla påverkar varandra på ett eller annat sätt. Detta kan kopplas till Hörisch, Schaltegger och Freemans (2020) studie som betonar att när företag tar hänsyn till sina intressenter, genereras det fördelar både för intressenterna och för företaget. 5 av 8 respondenter i denna studie lyfter fram att revisorns opartiska roll kan öka intressenters pålitlighet till företags hållbarhetsrapporter. Eklöv Alander (2019) lyfter fram redovisningsteorin partsteori, som förklarar att revisorns roll som granskare är till nytta då fler intressenter kommer vilja ha hållbarhetsrapporter som är granskade av revisorer. Detta för att en granskning av en revisor anses generellt spela en stor roll i att etablera legitimitet till utomstående intressenter (O'Dwyer, Owen & Unerman 2011).

Denna studies empiri uppvisade delade åsikter i frågan om ett uttalande är tillräckligt för att hållbarhetsrapporter ska uppfattas som legitima och pålitliga av företagets intressenter. Både en granskning och ett uttalande har av tidigare forskning ansetts vara ett instrument företag använder sig av för att legitimera sin verksamhet, samt påverka intressenters uppfattning av pålitligheten hos företagets hållbarhetsbeteende och hållbarhetsrapporter (Boiral, Heras-

Saizarbitoria & Bernard 2019; Hummel, Schlik och Fifka 2017; Ruiz-Barbadillo & Martinez-Ferrero 2021; O'Dwyer, Owen & Unerman 2011). 2 av 8 respondenter (R1 och R2) menar att ett uttalande från en revisor är legitimitetsskapande och tillräckligt i sig för att öka hållbarhetsrapportens pålitlighet. Exempelvis förklarar R2 att trots att revisorn knappt är delaktig i hållbarhetsrapporter kan ett uttalande räcka för många intressenter, vilket går emot tidigare forskning som menar att en granskning är viktigt. Dock förklarar R2 att intressenter i framtiden kan komma att kräva mer än bara ett uttalande för att hållbarhetsrapporter ska anses som pålitliga. Flera studier betonar att utöver ett uttalande är granskning från en tredje part nödvändigt för att öka hållbarhetsrapporters pålitlighet och legitimitet.

Den finansiella revisionen och granskning av hållbarhetsrapporter syftar båda till att minska risken för att felaktig information presenteras (Fernandez-Feijoo, Romero & Ruiz 2014). Boiral et al. (2019) påstår att uttalande och en granskning av en tredje part anses vara det främsta svaret för att återställa eller öka intressenters förtroende för hållbarhetsrapporter. Liksom tidigare presenterade studier, betonar även majoriteten av denna studies respondenter att ett uttalande från en revisor inte är tillräckligt för att öka pålitligheten till hållbarhetsrapportens intressenter. Således påstår 5 av 8 respondenter att det även krävs en granskning. Exempelvis nämner R5 och R4 att krav på granskning kan leda till mer pålitliga hållbarhetsrapporter, i jämförelse med endast ett uttalande. Detta går även i led med tidigare studie framförd av Carlino (2020) som visar på att en granskning kan bidra till att intressenter vill göra fler miljövänliga investeringar och välgrundade beslut i och med ökad pålitlighet. Nishitani, Haider och Kokubus (2019) studie visar att intressenter, i form av aktieägare, föredrar hållbarhetsrapporter som är granskade. Forskarna Ballou, Heitger & Landes (2006) betonar att en avsaknad av granskning och uttalande, resulterar i en minskad kvalitet och informationsnytta av hållbarhetsrapporter. Carlinos (2020) studie påstår att revisorn har en viktig roll för att undvika bristande tillfredsställelse bland intressenter.

Dagens lagkrav kräver endast ett uttalande av revisorn i företags hållbarhetsrapporter, vilket enligt framförd teori (t.ex. Carlino 2020; Boiral et al. 2019; Nishitani, Haider och Kokubu 2019) inte är tillräckligt då även granskning behövs för att öka intressenters tillförlitlighet. Detta är någonting som även går i led med majoriteten av respondenterna som menar att granskning alltid är bättre än endast ett uttalande.

Gürtürk & Hahns (2016) studies resultat visade att kvaliteten var högre på den granskning som utfördes av icke-revisionsföretagen. Liksom Gürtürk och Hahn (2016), betonar Hummel, Schlik och Fifkas (2017) studie att när andra än företags revisorer granskar företags hållbarhetsrapporter blir rapporternas granskning djupare (Hummel, Schlik & Fifka 2017). Detta förklaras med att granskarna kan ha en mer specialiserad kunskap inom hållbarhetsrapportering (Hummel, Schlik & Fifka 2017). I denna studie förklarar R8 att för att uppnå en pålitlig hållbarhetsrapport är det viktigt att den granskas av rätt person. Intressenters pålitlighet till hållbarhetsinformationen minskar när rapporter inte granskas av rätt person, av denna anledning är legitimitet relaterad till intressenternas uppfattning om företags hållbarhetsarbete (Ruiz-Barbadillo & Martinez-Ferrero 2021).

Det samtliga respondenter betonar är att lagkrav ökar pålitligheten till företags hållbarhetsrapporter. Exempelvis menar R8 att om granskning blir lagstadgat, kommer företag vara tvungna att agera utifrån lag. R8 förklarar att hen tror att ett nytt EU-direktiv kommer leda till att rapporterna blir mer pålitliga. Tidigare forskning visar även att lagkrav visat sig ha en positiv påverkan på företags hållbarhetsrapporter (Habek & Wolniak 2016). Forskaren Carlino (2020) poängterar att när tydligare riktlinjer införs, kan revisorn utföra en korrekt granskning på hållbarhetsrapporter, där även intressenter kan dra nytta av rapporten.

6. Avslutande diskussion

I den avslutande diskussionen kommer de väsentliga slutsatserna från studien att presenteras. I enlighet med detta presenteras studiens bidrag, begränsningar samt förslag till vidare forskning.

6.1 Slutsats

Denna studie syftar till att undersöka vilken utveckling som behöver ske för att revisorn ska kunna bemöta ett utökat arbetskrav. Dessutom är syftet att undersöka ifall revisorer anser att dess granskning eller uttalande bidrar till att skapa pålitlighet till företagets intressenter. Studiens slutsatser kommer nedan presenteras med utgångspunkt i de två forskningsfrågor som uppsatsen bygger på.

Vilken utveckling anser revisorer måste ske i dess arbetsroll för att bemöta ett möjligt utökat arbetskrav gällande hållbarhetsrapportering till följd av ett nytt EU-direktiv?

- Revisorns arbetsroll är under en förändring där ett nytt EU-direktiv är på ingång. Studiens resultat gav olika förslag på hur revisorer ska kunna bemöta ett utökat arbetskrav till följd av ett nytt EU-direktiv. Den utveckling som måste ske enligt revisorerna är: digitalisering, standardisering, erfarenhet och kompetens.
- Samtliga respondenter enas om att revisorer inte har den kompetens som skulle krävas för att granska hållbarhetsrapporter. Vidare enas respondenterna om att en utveckling av revisorns kompetensnivå är en nödvändighet för att kunna arbeta med granskning av hållbarhetsrapporter. Detta är förenligt med tidigare forskning som kommer fram till att granskare av hållbarhetsrapporter ofta saknar kvalifikation för att utföra en pålitlig granskning, samt att det inte finns en praktisk erkänd utbildning för detta (Boiral, Heras-Saizarbitoria och Brotherton 2019). Samtliga revisorer betonar att de inte fått den utbildning som skulle behövas vid ändring av lagkrav gällande hållbarhetsrapportering. Detta kan bemötas via universitetsutbildning för framtida revisorer, samt interna utbildningar på revisorns arbetsplats för dagens revisorer. Dessutom framkommer det av det empiriska materialet att externa granskare och specialister inom

hållbarhetsrapporter har den kompetens som krävs och kan vara ett alternativ för att granska hållbarhetsrapporter. Tidigare forskning betonar att specialisering ökar förmågan att kunna erbjuda granskning av hög kvalitet (Ruiz-Barbadillo & Martinez-Ferrero 2021). Å andra sidan framkommer det dessutom av tidigare forskning att extern hjälp inte är tillräckligt i sig, det krävs att revisorer även utbildas inom hållbarhet (Boiral, Heras-Saizarbitoria & Brotherton 2019; Dixon, Mousa & Woodhead 2004). Slutsatsen som kan dras är att revisorer inte har en tillräckligt hög kompetensnivå för att kunna tillges ytterligare arbetskrav gällande arbete med hållbarhetsrapporter.

Anser revisorer att de bidrar till ökad pålitlighet i företags hållbarhetsrapporter till dess intressenter?

- Studiens resultat visar att granskning anses öka pålitligheten till företags hållbarhetsrapporter, vilket överensstämmer med tidigare forskning som visar att intressenter föredrar hållbarhetsrapporter som är granskade (Nishitani, Haider och Kokubo 2019). Denna studie påvisar, vilket dessutom går att koppla med tidigare studier (t.ex. Boiral et al. 2019; Carlino 2020; Nishitani, Haider och Kokubo 2019), att ett uttalande inte är tillräckligt för att uppnå legitimitet och skapa pålitlighet till företags hållbarhetsrapporter. Slutsatsen som kan dras av denna studie är att för att öka pålitligheten till hållbarhetsrapporter, behöver rapporterna även granskas.
- Denna studies respondenter betonar att revisorer inte alltid är de bäst lämpade för att granska företags hållbarhetsrapporter, utan snarare att extern hjälp kan vara nödvändigt inför framtida lagkrav. Detta går i led med tidigare forskning (Gürtürk & Hahn 2016; Hummel, Schlik och Fifkas 2017) som påstår att när andra än revisorn granskar uppnås en mer pålitlig granskning.

Studiens uppfattning är: det finns stort utrymme för utveckling för att revisorer inom en snar framtid ska bemöta ett utökat arbetskrav som kan komma att vara en konsekvens av ett nytt EU-direktiv. I fall revisorn ska granska hållbarhetsrapporter, behövs det enligt denna studie att kompetensnivån i revisionsbranschen genomgår en utveckling. Revisorns kompetens måste ständigt utvecklas så att den anpassas till dagens, och framtida lagkrav. Dessutom innebär kompetenta revisorer enligt studien mer pålitliga granskningar, vilket i sin tur leder till mer

pålitliga hållbarhetsrapporter till företagens intressenter. En lösning för att bemöta utökad arbetskrav skulle även kunna vara att anlita externa granskare, detta på grund av den bristande kompetensen bland revisorer och för att kunna uppnå mer pålitliga hållbarhetsrapporter till företagens intressenter. Nytt EU-direktiv innebär att en granskning av hållbarhetsrapporter kommer bli lagstadgat, vem granskningen kommer utföras av är i dagsläget oklart, men enligt FAR (2021b) blir det troligtvis revisorn. Det framkommer av denna studie att en granskning innebär bättre kvalitet och legitima samt pålitliga hållbarhetsrapporter, vilket i sin tur resultera i mer pålitliga hållbarhetsrapporter för företagets intressenter.

6.1.2 Studiens bidrag

Med stöd av ovanstående slutsatser kan denna studie bidra med en förståelse kring vilken utveckling revisorer anser behöver ske för att bemöta utökad arbetskrav. Därutöver visar denna studie på att revisorerna anser att en granskning behövs, vilket EU-direktivet (CSRD) innefattar, där ett krav kan bli revidering på informationen i hållbarhetsrapporter. Tidigare studier undersöker revisorns roll i hållbarhetsrapporter, dock bidrar denna studie med information rörande vilken utveckling revisorer anser behöver ske för att de ska kunna bemöta förändring av lagkrav.

6.2 Begränsningar

Studien som genomförts har en del begränsningar som kan påverka huruvida studieresultatet kan generaliseras. Vid början av undersökningens gång, beslutades det att det inte ska finnas en övre gräns för antal respondenter. Därför utfördes intervjuerna tills det upplevdes att det fanns en mättnad, vilket avslutades med att totalt åtta intervjuer genomfördes. Detta berodde på att de sista respondenterna inte tillförde något särskilt nytt än den information som redan tagits med i datainsamlingen. Dock kan det i efterhand ifrågasättas om åtta intervjuer verkligen varit ett mättande antal i urval, dels då detta inte är någon garanti på det, samt att antalet intervjuer och dess datainsamling kan tyckas vara för litet i förhållande till vilken utsträckning studieresultatet kan generaliseras. Därför kan detta således påpekas vara en begränsning. Ännu en begränsning, berör det framtida EU-direktivet, där även dess slutförhandlingar infaller juni 2022. Därav är det inte tydligt vilka konsekvenser EU-direktivet kan innebära.

6.3 Vidare forskning

I skrivande stund har det nya EU-direktivet (CSRD) ännu inte fått bifall och lag (2016:947) gäller fortfarande. Ett förslag på fortsatt forskning inom detta område är att undersöka utifrån ett större urval av revisorer för att kunna generalisera ett studieresultat kring ytterligare förslag på vilken utveckling som bör ske i dess arbetsroll i och med ett nytt kommande EU-direktiv.

Det kan dessutom vara av intresse att undersöka i vilken utsträckning ett uttalande av en revisor bidrar till pålitlighet, utifrån intressenternas perspektiv. Det vill säga en fortsatt studie där intressenter från ett visst antal företag intervjuas för att således undersöka dess perspektiv kring vad som behöver uppnås för att intressenter ska anse företag vara legitima.

Ytterligare ett förslag är att undersöka utifrån universitetslärares perspektiv och vad de anser behöver ske för att öka revisorers kompetens gällande hållbarhetsrapporter när revisorer får en allt större arbetsbelastning.

Ett annat förslag kan också vara att undersöka vem som är mest lämpad mellan en revisor eller en hållbarhetsspecialist vid ett uttalande eller granskning av hållbarhetsrapporter. Detta för att ämnet "hållbarhet" är brett och under en ständig förändring. Ämnet erbjuder därav flera forskningsområden och kan undersökas på många olika sätt.

Källförteckning

Adams, C. A. & Larrinaga-Gonzalez, C. (2007). Engaging with organisations in pursuit of improved sustainability accounting and performance. *Accounting, Auditing & Accountability*, 20(3), ss. 333-355. doi:[10.1108/09513570710748535](https://doi.org/10.1108/09513570710748535)

Alvehus, J. (2019). *Skriva uppsats med kvalitativ metod: en handbok*. 2 uppl., Stockholm: Liber.

Amran, A. & Keat Ooi, S. (2014). Sustainability reporting: meeting stakeholder demands. *Strategic Direction*, 30(7), ss. 38-41. doi:[10.1108/SD-03-2014-0035](https://doi.org/10.1108/SD-03-2014-0035)

Arora, P. M., Lodhia, S. & Stone, G. (2022). Enablers and barriers to the involvement of accountants in integrated reporting. *Meditari accountancy research*, 30 (3), ss. 676-709. doi:[10.1108/MEDAR-11-2020-1102](https://doi.org/10.1108/MEDAR-11-2020-1102)

Ballou, B., Heitger, D. L. & Landes, C. E. (2006). The future of corporate sustainability reporting. *Journal of Accountancy*, 202(6), ss. 65-74.

Baret, P. & Helfrich, V. (2019). The “trilemma” of non-financial reporting and its pitfalls. *Journal of Management and Governance*, 23(2), ss. 38-41. doi:[10.1108/SD-03-2014-0035](https://doi.org/10.1108/SD-03-2014-0035)

Boiral, O. (2013). Sustainability reports as simulacra? A counter-account of A and A+ GRI reports. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 26(7), ss. 1036-1071. doi:[10.1108/AAAJ-04-2012-00998](https://doi.org/10.1108/AAAJ-04-2012-00998)

Boiral, O., Heras-Saizarbitoria, I. & Brotherton, M. C. (2019). Professionalizing the assurance of sustainability reports: the auditors' perspective. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 33(2), ss. 309-334. doi:[10.1108/AAAJ-03-2019-3918](https://doi.org/10.1108/AAAJ-03-2019-3918)

Boiral, O., Heras-Saizarbitoria, I., Brotherton, M. C. & Bernard, J. (2019). Ethical Issues in the Assurance of Sustainability Reports: Perspectives from Assurance Providers. *Journal of Business Ethics*, 159(4), ss. 1111–1125. doi:[10.1007/s10551-018-3840-3](https://doi.org/10.1007/s10551-018-3840-3)

Braun, V. & Clarke, V. (2006). Using thematic analysis in psychology. *Qualitative Research in Psychology*. 3(2), ss. 77–101. doi:[10.1191/1478088706qp063oa](https://doi.org/10.1191/1478088706qp063oa)

Bryman, A. & Bell, E. (2017). *Företagsekonomiska forskningsmetoder*. 3 uppl., Stockholm: Liber.

Carlino, C. (2020). The Role of Auditors to Improve Sustainability in Financial Reporting. *Accountability, Ethics and Sustainability of Organizations*, ss. 111-129. doi:[10.1007/978-3-030-31193-3_6](https://doi.org/10.1007/978-3-030-31193-3_6)

Chen, C. J. & Roberts, W. R. (2010). Toward a More Coherent Understanding of the Organization–Society Relationship: A Theoretical Consideration for Social and Environmental Accounting Research. *Journal of Business Ethics*, 97(4), ss. 651-665. doi:[10.1007/s10551-010-0531-0](https://doi.org/10.1007/s10551-010-0531-0)

Deegan, C., Cooper, B. J. & Shelly, M. (2006). An investigation of TBL report assurance statements: UK and European evidence. *Managerial Auditing Journal*, 21(4), ss. 329-371. doi:[10.1108/02686900610661388](https://doi.org/10.1108/02686900610661388)

Deegan, C. & Unerman, J. (2011). *Financial accounting theory*. 2 uppl., Maidenhead: McGraw-Hill Education.

Denscombe, M. (2018). *Forskningshandboken: för småskaliga forskningsprojekt inom samhällsvetenskaperna*. 4 uppl., Lund: Studentlitteratur.

Dixon, R., Mousa, G. A. & Woodhead, A. D. (2004). The necessary characteristics of environmental auditors: A review of the contribution of the financial auditing profession. *Accounting Forum*, 28(2), ss. 119–138. doi:[10.1016/j.accfor.2004.01.001](https://doi.org/10.1016/j.accfor.2004.01.001)

Eklöv Alander, G. (2019). *En bok om revision*. Lund: Studentlitteratur.

Ellström, P.-E. (1992). *Kompetens, utbildning och lärande i arbetslivet: Problem, begrepp och teoretiska perspektiv*. Stockholm: Publica.

Enhert, I., Parsa, S., Roper, I., Wagner, M. & Muller-Camen, M. (2016). Reporting on sustainability and HRM: a comparative study of sustainability reporting practices by the world's largest companies. *International journal of human resource management*, 27(1), ss. 88-108. doi: [10.1080/09585192.2015.1024157](https://doi.org/10.1080/09585192.2015.1024157)

European Commission. (2021a). *Sustainable Finance package*.

https://ec.europa.eu/info/business-economy-euro/company-reporting-and-auditing/company-reporting/corporate-sustainability-reporting_en [2022-04-02]

European Commission (2021b). *Questions and Answers: Corporate Sustainability Reporting Directive proposal* https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/qanda_21_1806 [2022-04-26]

FAR, Föreningen auktoriserade revisorer (2006). *Revision – En praktisk beskrivning*.

https://www.faronline-se.till.biblextern.sh.se/dokument/r/revision_en_praktisk_beskrivning/?q=revisionsprocessen%20en%20praktisk%20beskrivning&t_dtq=true [2022-07-13]

FAR, Föreningen auktoriserade revisorer (2018). *RevR 6 Bestyrkande av*

hållbarhetsinformation. <https://www.faronline.se/dokument/far/revr/revr0006/?q=revr%206> [2022-04-25]

FAR, Föreningen auktoriserade revisorer (2021a). *RevR 12 Revisorns yttrande om den lagstadgade hållbarhetsrapporten*. <https://www.faronline-se.till.biblextern.sh.se/dokument/far/revr/revr0012/?q=revr12> [2022-04-25]

FAR, Föreningen auktoriserade revisorer (2021b). *Vald revisor bör granska*

hållbarhetsinformation. <https://www.far.se/aktuellt/press/2021/maj/vald-revisor-borgranska-hallbarhetsinformation/> [2022-03-28]

FAR, Föreningen auktoriserade revisorer (2022a). *CSRD och EU:s taxonomi är aktuella*

hållbarhetsfrågor. <https://www.far.se/aktuellt/nyheter/2022/april/CSRD-och-eu-taxonomi-aktuella-hallbarhetsfragor/> [2022-03-28]

FAR, Föreningen auktoriserade revisorer (2022b). *Auktoriserad revisor*. <https://www-faronline-se.till.biblextern.sh.se/dokument/rattserien/ratt->

[bolagsratt/a/rb_auktoriseradrevisor/?q=auktoriserad%20revisor](https://www-faronline-se.till.biblextern.sh.se/dokument/rattserien/ratt-bolagsratt/a/rb_auktoriseradrevisor/?q=auktoriserad%20revisor) [2022-03-28]

Fernandez-Feijoo, B., Romero, S. & Ruiz, S. (2014). Effect of stakeholders' pressure on transparency of sustainability reports within the GRI framework. *Journal of business ethics*, 122(1), ss. 53-63. doi:[10.1007/s10551-013-1748-5](https://doi.org/10.1007/s10551-013-1748-5)

Finansinspektionen (2021). *Hållbarhetsredovisning*. Stockholm: Finansinspektionen.
<https://fi.se/sv/hallbarhet/regler/redovisning/> [2022-03-28]

FN-förbundet (2012). *Omställning till hållbar värld brådskar* [faktablad]. FN-fakta nr 2/12. Stockholm: FN-förbundet. [https://fn.se/wp-content/uploads/2016/08/Faktablad-2-12-Hållbar-utveckling.pdf](https://fn.se/wp-content/uploads/2016/08/Faktablad-2-12-Hallbar-utveckling.pdf)[2022-03-01]

Frostenson M. & Helin S. (2018). *Hållbarhetsredovisning: Grunder, praktik och funktion*. 2 uppl., Stockholm: Liber AB

Gacek, J. (2020). Corporate Greenwashing and Canada goose: Exploring the Legitimacy Aesthetic Nexus. *International Journal for Crime, Justice and Social Democracy*, 9(49), ss. 148-162. doi:[10.5204/ijcjsd.v9i2.1385](https://doi.org/10.5204/ijcjsd.v9i2.1385)

Global Reporting (2020). Sustainability reporting is growing, with GRI the global common language. *Global Reporting*, 1 december. <https://www.globalreporting.org/about-gri/news-center/2020-12-01-sustainability-reporting-is-growing-with-gri-the-global-common-language/>

Gürtürk, A. & Hahn, R. (2016). An empirical assessment of assurance statements in sustainability reports: smoke screens or enlightening information? *Journal of cleaner production*, 136, ss. 30-41. doi:[10.1016/j.jclepro.2015.09.089](https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2015.09.089)

Hąbek, P. & Wolniak, R. (2016). Assessing the quality of corporate social responsibility reports: the case of reporting practices in selected European Union member states. *Quality and Quantity*, 50(1), ss. 399-420. doi:[10.1007/s11135-014-0155-z](https://doi.org/10.1007/s11135-014-0155-z)

Hodge, K., Subramaniam, N. & Stewart, J. (2009). Assurance of Sustainability Reports: Impact on Report Users' Confidence and Perceptions of Information Credibility. *Australian accounting review*, 19 (3), ss.178-194. doi:[10.1111/j.1835-2561.2009.00056.x](https://doi.org/10.1111/j.1835-2561.2009.00056.x)

Hummel, K., Schlick, C. & Fifka, M. (2017). The Role of Sustainability Performance and Accounting Assurers in Sustainability Assurance Engagements. *Journal of Business Ethics*, 154(3), ss. 733-754. doi:[10.1007/s10551-016-3410-5](https://doi.org/10.1007/s10551-016-3410-5)

Hörisch, J., Schaltegger, S. & Freeman, R. (2020). Integrating stakeholder theory and sustainability accounting: A conceptual synthesis. *Journal of Cleaner Production*, 275(1), ss. 2-12. doi:[10.1016/j.jclepro.2020.124097](https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2020.124097)

Irafahmi, D. T. (2019). Assessing the Relevance of Undergraduate Auditing Education: A Scoping Review. *Journal of Accounting and Business Education*, 4(1), ss. 11–23. doi:[10.26675/jabe.v4i1.911](https://doi.org/10.26675/jabe.v4i1.911)

Justitiedepartement (2014). *Företagens rapportering om hållbarhet och mångfaldspolicy*. Stockholm: Regeringskansliet. <https://www.regeringen.se/49bb5a/contentassets/c6d343c8bb6f46e3ba7944fe1ea073e3/foretagens-rapportering-om-hallbarhet-och-mangfaldspolicy-ds-201445>

Kaur, A. & Lodhia, S. (2018). Stakeholder engagement in sustainability accounting and reporting. *Accounting, Auditing, & Accountability*, 31(1), ss. 338–368. doi:[10.1108/AAAJ-12-2014-1901](https://doi.org/10.1108/AAAJ-12-2014-1901)

Lennartsson, R. (2021). Nya hållbarhetslagen är redan gammal – nu höjer EU ribban. *Tidningen Balans*, 3 maj. <https://www.tidningenbalans.se/artikel/nya-hallbarhetslagen-ar-redan-gammal-nu-hojer-eu-ribban>

Lind, R. (2019). *Vidga vetandet: teori, metod och argumentation i samhällsvetenskapliga undersökningar*. 2 uppl., Lund: Studentlitteratur.

Lindelöw, M. (2016). *Kompetensbaserad personalstrategi: hur du tar reda på vad organisationen behöver, bemannar den rätt och utvecklar den inför framtiden*. Stockholm: Natur och kultur.

Lock, I. & Seele, P. (2016). The credibility of CSR (corporate social responsibility) reports in Europe. Evidence from a quantitative content analysis in 11 countries. *Journal of Cleaner Production*, 122(3), ss. 186–200. doi:[10.1016/j.jclepro.2016.02.060](https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2016.02.060)

Lozano, R., Nummert, B. & Ceulemans, K. (2016). Elucidating the relationship between sustainability reporting and organisational change management for sustainability. *Journal of Cleaner Production*, 125(3), ss. 168-188. doi:[10.1016/j.jclepro.2016.03.021](https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2016.03.021)

Nishitani, K., Haider, B. M. & Kokubu, K. (2019). Are third-party assurances preferable to third-party comments for promoting financial accountability in environmental reporting? *Journal of cleaner production*, 248(5), ss. 119-199. doi:[10.1016/j.jclepro.2019.119199](https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2019.119199)

O'Dwyer, B., Owen, D. & Unerman, J. (2011). Seeking Legitimacy for New Assurance Forms: The Case of Assurance on Sustainability Reporting. *Accounting, Organizations and Society*, 36(1), ss. 31–52. doi:[10.1016/j.aos.2011.01.002](https://doi.org/10.1016/j.aos.2011.01.002)

Onyango, S., Wanyoike Muchina, S. & Irura Ng'ang'a, S. (2018). Accounting Education: The Role of Universities in Imparting Sustainability Accounting Knowledge to the Stakeholders through Industry Linkages. *International Business and Accounting Research Journal*, 2(1), 1–12. doi:[10.15294/ibarj.v2i1.31](https://doi.org/10.15294/ibarj.v2i1.31)

Pflugrath, G., Roebuck, P. & R, Simnett. (2011). Impact of Assurance and Assurer's Professional Affiliation on Financial Analysts' Assessment of Credibility of Corporate Social Responsibility Information. *Auditing : a journal of practice and theory*, 30 (3), ss. .239-254. doi: [10.2308/ajpt-10047](https://doi.org/10.2308/ajpt-10047)

Ruiz-Barbadillo, E. & Martinez-Ferrero, J. (2021). The choice of incumbent financial auditors to provide sustainability assurance and audit services from a legitimacy perspective. *Sustainability accounting, management and policy journal*, 13 (2), ss. 459-493. doi:[10.1108/SAMPJ-04-2021-0121](https://doi.org/10.1108/SAMPJ-04-2021-0121)

SFS 1995:1554. *Årsredovisningslag*. Stockholm: Justitiedepartement.

SFS 2001:883. *Revisorslag*. Stockholm: Justitiedepartement.

SFS 2016:947. *Lag om ändring i årsredovisningslagen (1995:1554)*. Stockholm: Justitiedepartement.

Suchman, M.C. (1995). Managing Legitimacy: Strategic and Institutional Approaches. *Academy of Management Review*, 20(3), ss. 571–610. doi:[10.5465/AMR.1995.9508080331](https://doi.org/10.5465/AMR.1995.9508080331)

Taylor Mark, H., DeZoort, T., Munn, E., & Wetterhall Thomas, M. (2003). A Proposed Framework Emphasizing Auditor Reliability over Auditor Independence. *Accounting horizons*, 17 (3), ss. 257-266. doi:[10.2308/acch.2003.17.3.257](https://doi.org/10.2308/acch.2003.17.3.257)

Yin, R. K. (2013). *Kvalitativ forskning från start till mål*. Lund: Studentlitteratur.

Bilagor

Bilaga 1: Intervjuguide

INTERVJUGUIDE:

Inledande information:

- En kort presentation om oss själva, vad vi studerar samt studiens syfte.
- Fråga respondent om samtycke till att intervjun spelas in.
- Informera respondenten om hur informationen som ges ut kommer att användas samt lagras.

Introduktion:

- Vilken är din arbetsroll?
 - Vilken är din befattning
 - Hur många års erfarenhet inom yrket har du?
 - Vilka typer av kunder och företag arbetar du främst med?
 - Ägarform, storlek, geografisk plats etc.
- Påverkas ditt arbete med redovisning idag av hållbarhetsfrågor?
 - Om ja: På vilket sätt då?

Hållbarhetsrapport:

- Vad är din roll i företagens hållbarhetsrapport?
- Upplever du skillnad i arbetet med finansiella respektive icke finansiella rapporter?
- Vad anser du är syftet med hållbarhetsrapportering?
- Hur går du tillväga vid kontroll av företagens hållbarhetsrapport?
- Är du medveten om det nya EU-direktivet för 2023 (CSRD) som innebär att revisorn utöver ett uttalande även måste ytligt granska hållbarhetsrapporter?
 - Om ja:
 - Hur arbetar ni med det nya EU-direktivet?
 - Vilka konsekvenser tror du detta kommer ge dig som revisor?
 - Vilka konsekvenser kommer detta medföra för revisionsyrket?
 - Vilken utveckling tror du krävs för att ge ett utökat ansvar för revisorer?
 - Har du den kompetens som krävs för ett utvidgat ansvar i hållbarhetsrapporteringen?
 - Om inte, vad behöver göras, samt eventuellt i framtiden?

Intressenter

- Vem anser du att hållbarhetsarbete är till för (vilken intressentgrupp, målgrupp).
- Vad anser du är revisorns roll när det kommer till inkludering av intressenter i hållbarhetsrapportering?

Legitimitet

- Vad anser du är revisorns roll i hållbarhetsrapportering för att företag ska uppnå mer transparens samt trovärdighet?
- Anser du att ett uttalande från en revisor är tillräckligt för att hållbarhetsrapporter ska uppfattas som legitima och trovärdiga?
- Vad behöver ske för att företag ska anses mer trovärdiga?
- Har du något att tillägga som du anser skulle kunna vara intressant för undersökningen?

Avslutningsvis

- Tacka respondenten för dennes medverkan
- Ge information till respondent om att transkribering av intervjun kan ges ut om så önskas.
- Fråga om respondent vill få slutversion av uppsatsen skickat till sig.

Bilaga 2: informationsmail till respondenter

Mail:

Hej!

Vi är två ekonomistudenter som går vårt sista år på Södertörns högskola. Just nu skriver vi vår C-uppsats inom företagsekonomi med inriktning mot redovisning. Ämnet vi forskar inom berör "Hållbarhetsredovisning" och "Revisorns roll i hållbarhetsredovisning".

Detta ska studeras med en kvalitativ forskningsmetod och av denna anledning har vi valt att kontakta auktoriserade revisorer. Således skulle vi vara intresserade av att utföra intervjuer via besök, Zoom, Google meet eller över samtal. Ifall ni är intresserade kan det ordnas ett passande datum för att genomföra intervjun.

Vi hade varit väldigt tacksamma om ni har möjlighet att ställa upp på denna intervju.

Med vänliga hälsningar,

Ragda Josefina Amouri och Tina Atroshi