

Baksidan av revisorns bestyrkande

- En studie om revisorns svårigheter vid bestyrkande av
hållbarhetsrapporter

Av: Sara Berglöw och Ida Lundin Sörin

Handledare: Peter Jönsson

Södertörns högskola | Institutionen för samhällsvetenskaper

Kandidatuppsats 15 hp

Företagsekonomi C – Redovisning och revision | Vårterminen 2017



Förord

Arbetet har både varit mycket intressant samtidigt som det har varit utmanande under vissa perioder. Uppsatsen har genomförts med ett gott samarbete och stort förtroende till varandra.

Vi vill börja med att rikta ett stort tack till vår handledare, Peter Jönsson, som under arbetets gång gett värdefull handledning och stöttning. Vi vill även tacka våra opponenter som gav oss konstruktiv kritik under uppsatsens gång. Slutligen vill vi tacka alla nära och kära som har stöttat oss genom hela skrivprocessen.

Stort tack!

Sara Berglöw

Ida Lundin Sörin

Abstract

Introduction and background: There has been a growing trend over the last few decades that auditors will assure corporate sustainability reports. The audit profession has a long history and experience of reviewing the corporate financial reports. Sustainability reports, on the other hand, is a relatively new and dynamic area of auditing where the auditor lacks experience and clear standards designed to review such a report. The lack of experience can adversely affect the auditor's professional legitimacy.

Purpose: The aim of the study is to highlight the difficulties auditors may face while reviewing and certifying sustainability reports.

Method: This essay is a literature study. The literature study consists of ten scientific articles.

Conclusions: The study shows that international standards are difficult to apply and does not give the auditors fully support throughout the auditing process. Furthermore, auditors do not have enough knowledge and capacity to carry out a reliable audit of sustainability reports on their own. The study concludes that major auditing companies maintain legitimacy through their trademark. Finally, detailed and reliable statements by auditors are critical to meet stakeholders expectations.

Concluding discussion: Auditors possess mostly limited knowledge and experience of auditing sustainability reports which creates problems within the auditing process. The study discusses what form these problems take and how they can be problematic for the auditor's credibility and legitimacy.

Keywords: Sustainability reports, audit, assurance, accountability, legitimacy

Sammanfattning

Inledning och bakgrund: Under de senaste decennierna har det skett en växande trend att revisorer ska bestyrka informationen i företags hållbarhetsrapporter. Revisionsbranschen har lång erfarenhet bakom sig av granskning av företagens finansiella rapporter dock är hållbarhetsrelaterade frågor relativt nytt. Ett område som än idag är under utveckling och där revisorn inte har samma kunskap och tydliga standarder utformade för hur sådan rapport ska granskas. Bristen på erfarenhet kan komma att påverka revisorernas trovärdighet och professionella legitimitet negativt.

Syfte: Syftet med studien är att belysa svårigheter revisorer står inför vid granskning och bestyrkande av hållbarhetsrapporter.

Metod: Uppsatsen bygger på en litteraturstudie som består av tio stycken vetenskapliga artiklar.

Konklusioner: Revisorer har otillräckligt stöd och har svårt att använda sig utav de idag tillgängliga internationella standarderna. Det har även visat sig att revisorer inte har tillräckligt med kunskap och kompetens för att på egen hand kunna fullfölja en granskning av hållbarhetsrapporter. Större revisionsbyråer upprätthåller legitimitet utifrån sitt inarbetade varumärke men ett mer detaljerat uttalande av revisorerna i hållbarhetsrapporten ses som den viktigaste aspekten för att få tillit från intressenterna.

Avslutande diskussion: Revisorer har oftast begränsad kunskap och erfarenhet av att revidera informationen i hållbarhetsrapporten vilket gör att det kan uppstå problem i granskningsprocessen som i sin tur kan äventyra deras legitimitet. Vilka dessa problem är och hur de kan vara problematiska för revisorns trovärdighet samt legitimitet diskuteras i studien.

Nyckelord: Hållbarhetsrapport, revision, bestyrkande, trovärdighet, legitimitet

Definitioner och förkortningar

Definitioner

<i>Hållbarhetsredovisning:</i>	Dokument där företag redovisar sin vision och strategier om hur de arbetar mot hållbar utveckling ur aspekterna som ekonomiskt, miljömässigt och socialt ansvar.
<i>Hållbarhetsrapport:</i>	Det dokument bestående av företagets redovisning, påståenden och upplysningar ur ett hållbarhetsperspektiv. Rapporten publiceras för allmänheten att läsa och där kan det även inge ett bestyrkande av en extern part att informationen är sanningsenlig.
<i>Revision:</i>	En revisor granskar en organisations redovisning.
<i>Revisor:</i>	En person som har utbildning till yrket revisor och i den rollen kan kritiskt planera, granska och uttala sig i en revisionsberättelse om företagets redovisningar och rapporter.
<i>Profession:</i>	En yrkesgrupp med gemensamma drag, specifik kunskap, unika arbetsuppgifter och självständighet i praktisk utövning.
<i>Försäkringsgivare:</i>	Bestyrker företagets rapporter. En försäkringsgivare kan till exempel vara en revisor.
<i>Informationsasymmetri:</i>	I en uppgörelse av två parter där den ena parten innehar mer information än den andra.

Bestyrkande: Revisorn utför ett ställningstagande i ett skriftligt uttalande till resultaten av en mer ingående granskning och intygar efter verifiering av de uppgifter som presenterats i rapporten är sanningsenlig.

Revisionsberättelse: Ett dokument där revisorn presenterar sitt granskningsarbete.

Revisionsstandarder: Standarder som revisorer använder som vägledning i deras arbete.

AA1000AS: *AA1000 Assurance Standards* (2008). Ges ut av de internationella och oberoende organisationen *Institute of Social and Ethical AccountAbility*.

ISAE 3000: *International Standard on Assurance Engagements 3000* (2003). Utformas av IAASB (International Auditing and Assurance Standards Board) är det självständiga organet utformat av IFAC (International Federation of Accountants).

Förkortningar

CSR: Corporate Social Responsibility

G250: De 250 mest förmögna bolagen globalt.

Big Four: De fyra största internationella redovisnings- och revisionsbyråerna.

Innehållsförteckning

1. INTRODUKTION	1
1.1 INLEDNING	1
1.2 BAKGRUND	2
1.2.1 <i>PROBLEMATIKER I REVISORNS NYA ARBETSOMRÅDE</i>	2
1.2.2 <i>GRUNDLÄGGANDE BAKGRUNDSBEGREPP OCH TEORIER</i>	4
1.3 SYFTE OCH FRÅGESTÄLLNINGAR	6
1.4 DISPOSITION	7
1.5 AVGRÄNSNINGAR	7
2. METOD	8
2.1 VAL AV METOD	8
2.2 LITTERATURSTUDIE	8
2.2.1 <i>URVAL</i>	8
2.2.2 <i>DATAINSAMLING</i>	10
2.2.3 <i>ANALYS AV LITTERATUR</i>	12
2.4 TEORETISKA UTGÅNGSPUNKTER OCH BEGREPP	13
2.5 KVALITATIV FORSKNING	13
2.5.1 <i>TILLFÖRLITLIGHET</i>	13
2.5.2 <i>ÖVERFÖRBARHET</i>	14
2.5.3 <i>PÅLITLIGHET</i>	14
2.5.4 <i>KONFIRMERING</i>	15
3. RESULTAT	16
3.1 REVISORN SOM GRANSKARE	19
3.1.1 <i>REVISORNS YRKESUTÖVANDE</i>	19
3.1.1.1 <i>BRISTANDE TROVÄRDIGHET</i>	21
3.1.1.2 <i>DELAT ANSVAR</i>	21
3.1.1.3 <i>MATRIS ÖVER IFRÅGASÄTTANDEN I REVISORNS YRKESUTÖVNING</i>	22
3.1.2 <i>FRAMTAGNING AV INFORMATION</i>	23
3.1.2.1 <i>OFULLSTÄNDIG INFORMATION</i>	23
3.1.2.2 <i>OKUNNIG PÅ BRANSCHNIVÅ</i>	23
3.1.2.3 <i>ÖBEROENDESTÄLLNING</i>	24
3.1.2.4 <i>MATRIS ÖVER SVÅRIGHETER I FRAMTAGNING AV INFORMATION</i>	25
3.2 STÖD FRÅN STANDARDERNA	25
3.2.1 <i>STANDARDER</i>	25
3.2.1.1 <i>MATRIS ÖVER BRISTER I STANDARDER</i>	26
3.2.2 <i>SÄKERHETSNIKIVÅER</i>	27
3.2.2.1 <i>MATRIS ÖVER VALET AV SÄKERHETSNIKIVÅ</i>	28
3.3 REVISIONSBRANSCHENS HANTERING AV LEGITIMITET OCH TROVÄRDIGHET	28
3.3.1 <i>MATRIS ÖVER REVISORERNAS HANTERING AV LEGITIMITET OCH TROVÄRDIGHET</i>	29
4. KONKLUSIONER AV RESULTAT	30
5. AVSLUTANDE DISKUSSION	32
5.1 RESULTATDISKUSSION	32
5.2 METODDISKUSSION	38
5.3 STUDIENS BIDRAG	40
5.4 VIDARE FORSKNING	40

REFERENSER.....

BILAGOR.....

BILAGA 1.....

Tabellförteckning

Tabell 1: Sökhistorik vetenskapliga artiklar

Tabell 2: Sammanfattande tabell över valda artiklar

1. Introduktion

Uppsatsens första kapitel ger läsaren en introduktion i revisorernas nya arbetsområde; granskning och bestyrkande av hållbarhetsrapporter. Vidare presenteras bakgrundsbegrepp och teorier samt studiens syfte och frågeställningar.

1.1 Inledning

Att företag hållbarhetsredovisar har under senare år blivit en allt vanligare komplettering till den finansiella redovisningen (Fagerström & Hartwig, 2016). Hållbarhetsrapporten är bland annat en kanal mellan företaget och företagets intressenter för att kommunicera dess miljöpåverkan, CSR, etik och andra hållbarhetsfrågor (Global Reporting Initiative, 2006).

Fram till år 2016 har hållbarhetsredovisning och rapportering av informationen varit frivillig för privata företag (Yngeman & Malm, 2016). I och med ett nytt EU-direktiv (Europaparlamentets och rådets direktiv 2014/95/EU) kommer företag inom Europeiska Unionen, som har mer än 500 anställda, att tvingas upprätta en hållbarhetsrapport. Från och med 1 december år 2016 trädde lagen i kraft och tillämpas för det räkenskapsår som börjar efter den 31 december samma år (Yngeman & Malm, 2016). Det nya lagkravet kommer att påverka närmare 6000 företag inom den Europeiska marknaden (Europakommissionen, 2014). Att företag ska hållbarhetsrapportera är inte enbart ett krav från EU, utan även från många av företagens intressenter (Larsson & Ljungdahl, 2008).

Från år 2008 har statligt ägda företag krav på sig att hållbarhetsredovisa och att även få den externa rapporten kvalitetssäkrad av en oberoende extern part (Näringsdepartementet, 2007). Även inom den privata sektorn vill allt fler företag få sin hållbarhetsrapport bestyrkt trots att det ännu inte är ett krav (Lennartsson, 2016). Ett ökat intresse för hållbarhetsredovisningar har även lett till ett utvecklat behov av att revisorer bestyrker företags hållbarhetsrapporter (Revisorsnämnden, 2017). För redovisningsåret 2014 var det 34 procent av de nordiska börsnoterade bolagen på Nasdaq Stockholm som upprättade en hållbarhetsrapport och av dessa var 85 procent bestyrkta av en extern revisor (Fagerström & Hartwig, 2016). Vid en internationell utblick ser mönstret liknande ut. I en rapport utgiven av KPMG från år 2016

redovisar de hur deras studie inom G250 visar att upprättandet av hållbarhetsrapporter har ökat och det har även behovet av att få rapporten styrkt av en tredje part. På endast två år har ett oberoende bestyrkande av hållbarhetsrapporter inom G250 ökat från 59 procent år 2013 till 63 procent år 2015 (KPMG, 2016).

1.2 Bakgrund

1.2.1 Problematiker i revisorns nya arbetsområde

Ett bestyrkande av en revisor är betydande för att minska informationsasymmetrin mellan företagets intressenter och dess ledning (Tan-Sonnerfeldt, 2011). Revisorn har av tradition ett stort förtroende från allmänheten när det gäller att utföra granskningar och bestyrka att företagets finansiella rapporter är utfärdade på ett korrekt och kvalitetssäkert sätt (Guénin-Paracini & Gendron, 2010). Således är det viktigt att inneha förtroende för att kunna ge trovärdighet åt företagets rapporter (Power, 2003). Det är även viktigt att inneha legitimitet från företagets intressenter för att uppfylla den professionella efterfrågan (Rezaee, 2004). Att revisorn innehar ett starkt förtroende innebär även att om något fel uppenbaras i granskningen kan intressenterna ställa revisorn till svars (Power, 1997).

Bestyrkande av hållbarhetsrapporter är sedan några år tillbaka ett nytt område för revisorer (Free, Salterio & Shearer, 2009). Att revisorernas arbetsområde breddas medför i sin tur ett ökat ansvar (Broberg, 2013). Området är dock ännu i ett utvecklingsskede där revisorernas arbete både är omfattande och komplicerat och då kan det bli svårt att hinna följa med i alla förändringar som sker inom de spektrum av ämnen som involveras inom ramen av hållbarhetsfrågor (Kolk & Perego, 2010). FAR (2004) menar att erfarenhet är en av förutsättningarna för kompetens.

Revisorer står inför en utmaning i det nya ämnesområdet av hållbarhetsfrågor där kritiska bedömningar av samhällsvetenskapliga frågor står i kontrast till traditionell revision av vad som är rättvist istället för sant eller falskt (Boele & Kemp, 2005). I och med att deras yrkesområde blivit allt bredare innebär det nya utmaningar där deras traditionella granskning inte kan användas fullt ut (Andon, Free & Sivabalan, 2014). Enligt Joint Monitoring Unit, JMU, i Storbritannien, är ett av de större misstagen inom revisionsyrket att inte kunna utföra en säker granskning av företagets redovisade information (Power, 1997). Det blir en större

utmaning att upprätthålla ett förtroende och en tillit till granskning av framtida processer i företaget till skillnad från historisk information (Hond, Bakker & Neergaard, 2007).

Whittler, Carter och Mueller (2014) menar att det är viktigt som revisor att uppfattas som legitim för att generera trovärdighet och förtroende hos kunder och intressenter. I och med att revisionsbranschen är föränderlig och arbetar inom flera områden kan revisionens legitimitet minska på grund av högre förväntningar än vad som framställs (Power, 2003). Power (2003) menar att om de tekniker som används i den finansiella revisionen även kan användas i revision av hållbarhetsfrågor kan legitimiteten för det traditionella arbetssättet (finansiell granskning) överföras på revisionen av hållbarhetsfrågor.

Revisionens legitimitet skapar i sin tur legitimitet för revisorns yrkesroll och därmed skapas legitimiteten utifrån arbetet i revisionsprocessen. Att som revisor eller revisionsbyrå inneha legitimitet behöver dock inte alltid stämma överens med att utföra en mer grundläggande eller effektivare revision (Power, 2003). Det har framförts kritik att granskningsprocessen är en komplicerad arbetsprocess, framför allt i de nya försäkringsområdena som exempelvis hållbarhetsfrågor, vilket medför att revisorer ifrågasätts vara fullt rationella i sin granskning (Power, 2003). Tidigare skandaler som uppenbarats har skapat tvivel och misstro hos investerare avseende trovärdigheten hos revisionsbranschen (Salehi, 2011). Andra forskare hävdar att det finns andra experter utanför revisionsyrket som har större erfarenhet av att granska sådan typ av information (Fernández-Feijóo-Souto, Romero & Ruiz-Blanco, 2012; Perego, 2009).

För att kunna ge ett bestyrkande som revisor förhåller denne sig till standarder och riktlinjer för vägledning om vad en granskning av en hållbarhetsredovisning ska innehålla (Ruhnke & Gabriel, 2013). Fler förväntningar på revisionen innebär skada för legitimiteten om dessa visas vara felaktiga. I samband med att försöka uppnå förväntningar på professionen ökar förhållandet till standarder och effektivisering i revisorernas arbete (Power, 2003). Även Broberg (2013) menar att standarder och regelverk har blivit mer aktuellt i professionen då intressenter blivit alltmer kritiska till revisorernas arbete. Trots att det finns standarder att utgå ifrån skiljer sig revisionsarbetet åt (Power, 2003). Standarder kan även vara vaga i sina beskrivningar vilket kan medföra att det skapas skillnader i granskningsprocessen för revisorer (Ruhnke & Gabriel, 2013).

Trots att revisorer har stor erfarenhet inom den finansiella granskningen uttrycks det emellanåt tvivel avseende deras professionella yrkesutövning. I och med att bestyrkande av hållbarhetsrapporter är ett nytt arbetsområde för revisorer där de innehar lite erfarenhet och kompetens kan deras yrkesroll bli än mer ifrågasatt om felaktigheterna skulle uppenbaras. Detta kan i sin tur innebära att deras legitima roll i utförandet kan försvagas. Att få en inblick i hur revisorernas praktiska arbete utövas inom det nya arbetsområdet kan därmed vara av betydelse för intressenter som innehar ett stort förtroende för revisorerna och deras profession.

1.2.2 Grundläggande bakgrundsbegrepp och teorier

Principal - agentteorin

Principal - agentteorin används ofta för att förklara företags behov av en extern revisor. Principalen är ägarna och agenten är företags ledning. En revisor anställs ofta i syftet att säkerställa att det inte råder informationsasymmetri mellan agenten och principalen (Fama, 1980; Jensen & Meckling, 1976). Företagsledningen tenderar att inneha mer information än ägarna (investerarna). Revisorns syfte blir därmed att minska informationsasymmetrin genom att bestyrka att företags redovisning är korrekt och fullständig (Jensen & Meckling, 1976).

Legitimitet

Bourdieu (1984) definierar begreppet legitimitet åt de institutioner som dominerar inom deras ämnesfält, ett utövande av en specifik handling eller ett framträdande ställningstagande av ett användande som accepterats i samhället, men som inte nödvändigtvis behöver vara erkänd av lagen (Bourdieu, 1984). Begreppet legitimitet menar Bertilsson (1987) kan särskilja mellan det som är rätt och det som är rättsligt. Det *rätta* är vad samhället anser är korrekt och trovärdigt, medan det som är *rättsligt* handlar om att utföra en handling enligt lagen (Bertilsson (1987). Att därmed vara legitim antas denna (i den här uppsatsens mening, revision) bekännas inom dess område som giltigt. Det innebär samtidigt att det legitima har accepterats inom dess normer, handlingar, omdöme och dess uppfattning (Andon et al., 2014).

Att en organisation är att betrakta som legitim innebär att den fullgör sitt sociala ansvar och agerar samt driver deras verksamhet utifrån samhällets förväntningar (Lanis & Richardson, 2012). Om ett företag inte uppfyller samhällets förväntningar, normer och värderingar kan det uppstå ett så kallat legitimitetsgap (Sethi, 1978). Legitimitetsgapet även kallat förväntningsgap, beskrivs utifrån sambandet mellan samhällets förväntningar och dess

uppfattning på företagets verksamhet, kontra vilka åtgärder och aktiviteter företaget faktiskt utför (O'Donovan, 2002). Legitimitet är inte oföränderligt utan skapas utifrån symboliska handlingar som innebär överläggningar, förändring och en kontinuerlig utveckling av upprätthållandet (Bourdieu, 1984).

Revisionens yrkesroll och syfte

En revisor ska genom att kritiskt planera, granska och uttala sig om ett företags externa rapporter, agera som bestyrkande part för dess interna och externa intressenter (FAR, 2005). Revisorn har även i uppgift att hjälpa företaget med att hushålla med sina resurser och identifiera förbättringsområden i verksamheten (Birkmire, Lay & McMahon, 2007).

Revision är en riskreducerande åtgärd vilket minskar behovet av att en ytterligare granskning genomförs av annan part (Power, 1997). Enligt Power (1997) innebär revisionspraxis några konceptuella ingredienser för granskningsprocessen, som att genom ett oberoende från det som ska granskas och genom tekniskt arbete utföra en granskning och finna tillräckliga revisionsbevis för ett uttalande. Att vara oberoende till företaget som granskas ses som en av de viktigaste punkterna inom revisionsyrket. Detta för att ingen information ska bortses ifrån samt att en revisor bör känna en trygghet i att meddela företaget om problem uppstår (Simunic, 1984). Revisorn ska bestyrka att informationen som finns i rapporterna är tillförlitlig och kan användas som underlag av intressenterna för deras beslut gentemot företaget (Öhman, Häckner, Jansson & Tschudi, 2006).

Internationella standarder

Enligt Tan-Sonnerfeldt (2011) är det framförallt två större internationella standarder som ligger till grund för framställningen av ett externt bestyrkande av hållbarhetsrapporter. Dessa är ISAE 3000 och AA1000AS (Tan-Sonnerfeldt, 2011). Både AA1000AS och ISAE 3000 är standarder specifikt utformade för att användas i en bestyrkandeprocess (Corporate Register, 2008).

ISAE 3000 är en standard som är framtagen för att öka jämförbarheten i bestyrkandet samt stärka förtroendet för revisorer och deras arbete. Standarden är med andra ord utformad att följas av professionella revisorer i deras bestyrkande av icke finansiella rapporter, till exempel en hållbarhetsrapport (Lennartsson, 2013). ISAE förespråkar ett högt försäkringsarbete som

har huvudfokus på informationssystem, internkontroll och processer i företagsledningen, vilket ska detaljtestas mot dokumentationer (IFAC, 2003).

Standarden möjliggör för två säkerhetsnivåer som kan tillämpas vid ett bestyrkande. Dessa är *begränsad försäkring* och *hög men inte absolut försäkring*. Standarden innehåller exempel på vad som är av högre- samt begränsad karaktär i dess försäkran, i syftet att ISAE 3000 ska kunna tillämpas på rätt sätt (IAAB, 2011).

AA1000AS (2008) är utformad ur ett intressentperspektiv, där företaget i och med ett större engagemang med sina intressenter, kan utgå ifrån att företagets information är ärlig och transparent för att sedan ta tillvara på den informationen och kunna integrera och förbättra de rapporter företaget framställer (AccountAbility, 2008).

För att få använda sig av AA1000AS krävs det att revisorn ingår ett licensavtal med AccountAbility. Det är ett fåtal professioner som får ett godkännande att ingå ett sådant licensavtal där den försäkringsgivare som granskar ska uppnå vissa krav i både tekniska samt professionella kunskaper. Samtidigt beviljar de som vill ta del av standarden att betala för användningen varje gång den används i kommersiella sammanhang. Detta för att försäkra kvalitén på de granskningsprocesser som utförs med hjälp av standarden (AccountAbility, 2016).

Själva granskandet av ett företags hållbarhetsredovisningar bestäms sedan utifrån vald säkerhetsnivå och omfattning av det arbete som ska utföras. För AA1000AS finns det två säkerhetsnivåer för ansvar som extern granskare att utgå ifrån; *måttlig* och *hög* (Manetti & Becatti, 2009).

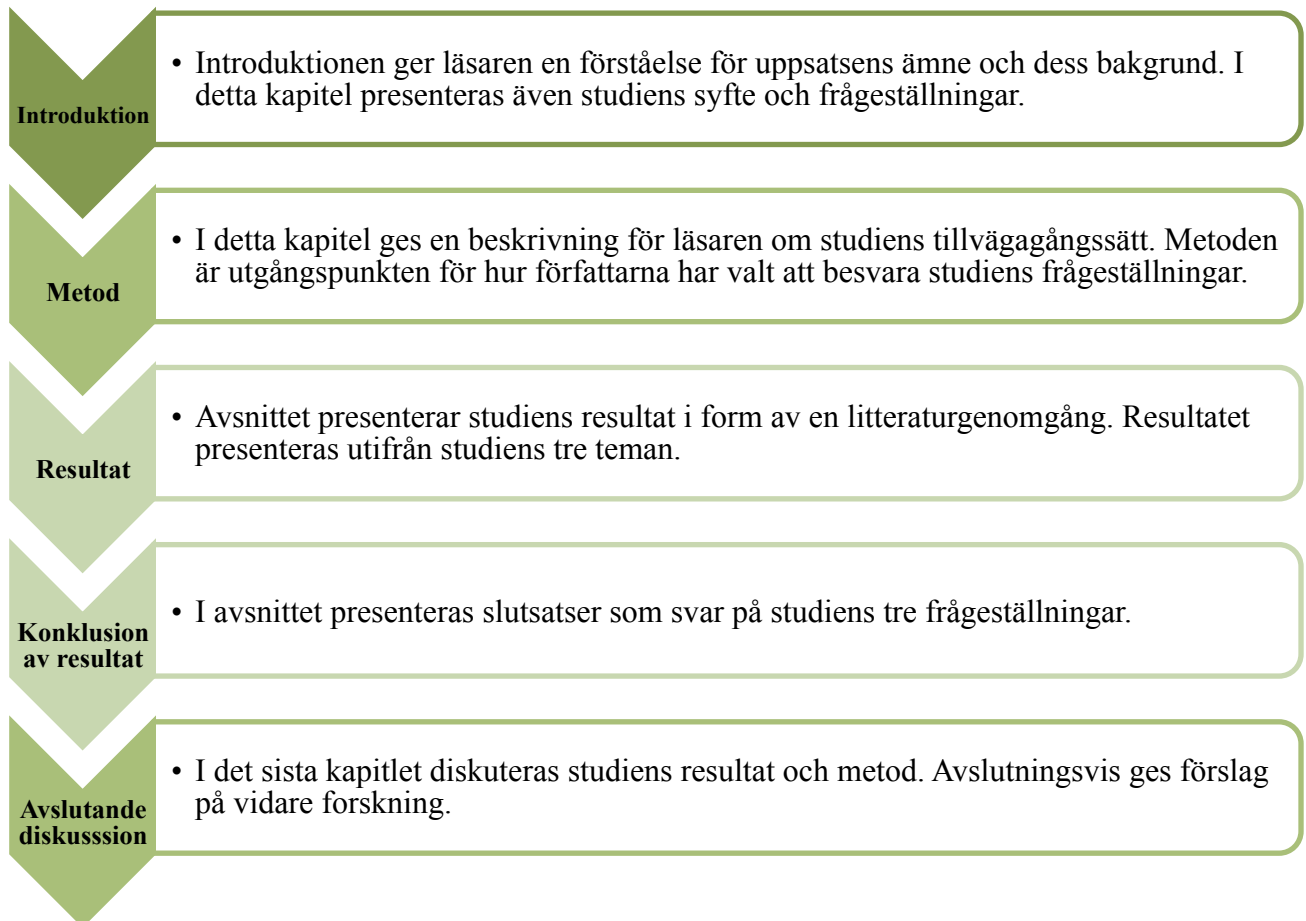
1.3 Syfte och frågeställningar

Syftet med studien är att belysa svårigheter revisorer står inför vid granskning och bestyrkande av hållbarhetsrapporter. Syftet specificeras i följande frågeställningar;

- Vilka områden i revisorns yrkesutövning ifrågasätts vid granskning av hållbarhetsrapporter?

- Hur uttrycks de internationella standarderna vara som hjälpmedel för revisorn när de tillämpas vid granskning av hållbarhetsrapporter?
- Hur arbetar revisorer för att säkerställa sin legitimitet och trovärdighet inom det nya arbetsområdet?

1.4 Disposition



1.5 Avgränsningar

Studien avgränsas till att undersöka revisionens synvinkel av ett bestyrkande av hållbarhetsrapporter och inte ur ett företagsperspektiv. Litteraturstudien avgränsas till vetenskapliga artiklar som avser revisorernas arbete inom Europas marknad. De vetenskapliga artiklarna som resultatet bygger på kommer att begränsas till årtalen mellan 2000 och 2017.

2. Metod

I detta kapitel ges en beskrivning för läsaren om studiens tillvägagångssätt. Metoden är utgångspunkten för hur författarna har valt att besvara studiens frågeställningar.

2.1 Val av metod

En kvalitativ forskning används när forskarna vill uppnå en fördjupad kunskap om ett område samt skapa nya teorier. Djupgående information samlas in från ett fåtal forskningsobjekt för att få en bredare bild med fördjupade kunskaper kring ämnet. Metoden ger även en större förståelse för kontexten och dess betydelse (Bryman & Bell, 2013). Studien grundas på sekundärdata bestående av tidigare forskning i form av vetenskapliga artiklar.

Studien tillämpar en kvalitativ forskningsmetodik i form av en litteraturstudie. I en litteraturstudie är data inhämtad från vetenskapliga artiklar eller annan vetenskaplig litteratur (Olsson & Sörensen, 2011). Anledningen till att det valdes att göra en litteraturstudie är på grund av tillgängligheten till data som kan fylla behovet av att finna olika ingångsvinklar till studiens syfte. Metoden valdes även på grund av svårigheterna med att erhålla tillräckligt många intervjuer med revisorer.

2.2 Litteraturstudie

2.2.1 Urval

Det första inklusionskriteriet var att endast söka efter litteratur på engelska då det gav flest sökresultat. Andra inklusionskriterier av litteraturen har varit att begränsa till vetenskapliga artiklar som behandlar ämnet inom Europa. En del av litteraturen är skriven i ett land utanför Europa men med utgångspunkt i ett europeiskt land. Artiklar som har fokuserat specifikt på andra länder utanför Europa har exkluderats från studien. Anledningen till att det valts endast vetenskapliga artiklar är för att författarna till denna studie anser att det ger trovärdig och tillförlitlig information. För att finna vetenskapliga artiklar till grund för studiens resultat har ännu ett inklusionskriterie varit att de är publicerade i en erkänd vetenskaplig tidskrift för att säkerställa forskningsresultatens kvalitet. Andra kriterier har även varit att endast använda

publicerade artiklar mellan år 2000 och år 2017 samt att artiklarna ska relatera till studiens syfte och frågeställningar. Att avgränsa till årtal var för att inte använda alltför ålderdomliga artiklar som underlag för studiens resultat. I och med att ämnet fortfarande utvecklas kan det skilja sig stort på revisionen idag och hur den såg ut för mer än 17 år sedan.

Inklusionskriterier för litteraturen;

- Vetenskapliga artiklar
- Skrivna på Engelska
- Inom Europa
- Årtalen 2000 till 2017
- Artiklar skrivna utifrån revisorns perspektiv
- Artiklar skrivna om granskning av hållbarhetsrapporter

Exklusionskriterier för urvalet av artiklar gjordes av de som behandlade sin studie på länder i andra världsdelar utanför Europa. Detta för att på så vis inte få en alltför bred variation i företagskultur och att programvaror samt struktur inom företagen ska skiljas alltför mycket. Även artiklar som behandlar företagets synvinkel på revision samt de som inte inriktas mot problematiken eller frågeställningar i revisorns granskning av hållbarhetsrapporter exkluderades i datainsamlingen. Det uteslöts även artiklar som utgår ifrån granskning av hållbarhetsrapporter av andra försäkringsgivare än revisorer.

Två av studiens frågor grundar sig i vilka områden som ifrågasätter revisorns yrkesroll vid granskning av hållbarhetsrapporter och hur de arbetar för att säkerhetsställa sin trovärdighet och legitimitet. Därför har ett av urvalskriterierna varit att artiklarna ska utgå ifrån problem och svårigheter kring ämnet. Fokus har lagts på de negativa aspekterna kring revisorns roll som kanske inte är så pålitlig och legitim som det framställs i många fall.

Litteratursökningen har utgått från sökmotorn SöderScholar som är Södertörns högskolas egen sökmotor. Till en början användes även Google Scholar men där uppstod svårigheter med att begränsa sökningen till vetenskapliga artiklar och därför valdes den bort. SöderScholar valdes på grund av tillgänglighet och för att den erbjuder möjligheten att begränsa sökträffar till vetenskapliga artiklar.

För att samla data i form av vetenskapliga artiklar till studien har nyckelord använts för att få fram artiklar som berör studiens ämne. Sökorden som varit primära för processen är: *CSR, sustainability, report, assurance, audit, accountability, issues, auditors* och *legitimacy*. Anledningen till valet av sökorden var för att varje ord behandlar och utgår från granskning och hållbarhetsrapporter. Sökorden "*issues*" och "*legitimacy*" är inte specifikt relaterade till revisionen av hållbarhetsrapporter som de andra sökorden men de inkluderades eftersom denna studie ville fokusera på svårigheterna samt revisorernas legitima roll vid granskning av hållbarhetsrapport. Att standarderna inte användes som sökord var för att de artiklar som redan använts förekom även då standarderna exkluderades som sökord. För att få fler träffar på andra artiklar exkluderades därför standarderna som sökord i processen.

2.2.2 Datainsamling

Sökningar gjordes med olika kombinationer av sökord som tidigare nämnt för att få ett bredare utbud av litteratur. Till en början användes endast en kombination men för att finna fler nya artiklar inkluderades fler sökord med olika kombinationer relaterade till uppsatsens syfte och frågeställningar.

Den kombination som gav bäst resultat med flest inkluderade artiklar var: *CSR, sustainability report, assurance, audit, accountability, issues* och *auditors*. Det gav ett resultat på totalt 145 träffar efter att resultatet begränsats till endast vetenskapligt granskade publikationer. Av de 145 träffarna kontrollerades titeln på de första 80 artiklarna varav 32 därefter lästes överskådligt för att se om de berörde ämnet. Av dem var det totalt 15 som var av intresse och lästes igenom mer noggrant och därefter var det sex stycken som inkluderades i studien. Efter en mer noggrann läsning av de 15 artiklarna valdes nio stycken bort då de inte utgick ifrån revisorns synvinkel och en del hade inte ett huvudfokus på hållbarhetsrapporter.

En annan kombination av sökord var: *assurance, sustainability report* och *auditors*. Den kombinationen gav 831 sökträffar där kontrollerades titeln på 80 artiklar varav 22 av dem lästes överskådligt. Av de 22 var det totalt elva artiklar som lästes genomgående och noggrant. Av de elva var det tre stycken som inkluderades i studien. Även i denna sökning innebar det att de artiklar som valdes bort inte uppnådde inklusionskriterierna för denna studie.

För att finna ytterligare information om hur revisionsbranschen arbetar för att upprätthålla sin legitimitet gjordes även en sökning med kombinationen; *legitimacy, assurance, accountability, audit* och *sustainability report*. Sökningen gav ett resultat på 539 sökträffar där kontrollerades titeln på 50 stycken artiklar och av dem var det 12 stycken som lästes överskådligt och fem av dem lästes igenom noggrant. Endast en artikel inkluderades i studien. Många artiklar som exkluderades i denna sökning hade redan behandlats i tidigare sökningar och berörde med andra ord inte inklusionskriterierna. Totalt var det tio vetenskapliga artiklar som inkluderades i studien (se bilaga 1).

För varje kombination av sökord som gjordes "kontrollerades" inte alla sökträffar på grund av att relevansen av artiklarna blev allt sämre. Med andra ord ju fler artiklar som visades, desto längre bort var dem ifrån denna studies ämne. Det är anledningen till varför inte alla sökträffar på de olika kombinationerna av sökord visades av författarna till denna studie.

Tabell 1: Sökhistorik vetenskapliga artiklar

Sökmotor	Sökord/ kombinationer	Antal träffar	Kontrollerade artiklar	Lästa abstract	Lästa artiklar i fulltext	Artiklar som inkluderas i studien	Artiklar redan inkluderade i studien
SöderScholar	CSR, sustainability report, assurance, audit, accountability, issues, auditors	145	80	32	15	6	(0)
SöderScholar	Assurance, sustainability report, auditors	831	80	22	11	3	(2)
SöderScholar	Legitimacy, assurance, accountability, audit, sustainability report	539	50	12	5	1	(3)
	Totalt	1515	210	66	31	10	(5)

Vissa vetenskapliga artiklar valdes bort utan att undersökas närmare var i de flesta fall på grund av att titeln och sammanfattningen inte var passande för denna studies inklusionskriterier (se 2.2.1) och syfte. Det undersöktes i första hand artiklar som hade en titel vilka antydde direkt vara sammankopplade med denna studies ämnesområde eller syfte. Efter det lästes även artiklar som hade mindre relevant titel.

2.2.3 *Analys av litteratur*

Svårigheten med att hitta artiklar trots relevanta sökord var att det gav artiklar som i de flesta fall inte utgick från revisorns perspektiv, utan varför företag väljer ett oberoende bestyrkande för att öka sin trovärdighet gentemot sina intressenter. En annan svårighet var att många artiklar hade en intressant titel men sedan visade det sig att den inte alls berörde informationen som författarna till denna studie sökte efter.

Analysen har sedan gjorts på de tio utvalda artiklarna som på ett strukturerat sätt lästs igenom genomgående och noggrant. Utifrån urvalet av inklusionskriterierna (se 2.2.1) årtal, område och publikation som återfinns i bilaga 1 har artiklarna granskats mer ingående. För att få en översikt av artiklarna har dessa därför sammanställts och kategoriserats upp utifrån artiklarnas utgångspunkter i syfte, metod, resultat och slutsatser. Dessa återfinns i resultatet.

I en litteraturstudie kan det vara fördelaktigt att strukturera upp informationen man fått fram genom att ha olika teman (Rowley & Slack, 2004). Studiens artiklar kommer därför att hanteras i teman efter deras resultat. Den här studien utgår ifrån tre teman som är: *revisorn som granskare, stödet från standarderna och revisionsbranschens hantering av legitimitet och trovärdighet*. Dessa kommer att presenteras mer ingående i resultatet. Då valet av teman är en efterhandskonstruktion kommer inte alla de tidigare vetenskapliga artiklarna att presenteras under varje tema. Anledningen till valet att strukturera upp resultatet efter tre olika teman är för att läsaren på ett enkelt sätt ska kunna följa studiens syfte och frågeställningar. I resultatet återfinns matriser vilka sammanfattar de påståenden som nämnts i texten ovan. Detta för att läsaren ska få en överblick över vad som sagts, vilka forskare som nämnt vad samt hur många av studiens tio artiklar som uttrycker liknande åsikter.

2.4 Teoretiska utgångspunkter och begrepp

I studiens första kapitel definieras begrepp och teorier som är viktiga för att läsaren ska förstå ämnet. Den teori som presenteras är principal-agentteorin som förklarar varför företagets ägare väljer att nyttja en extern revisor. Teorin är viktig för att läsaren ska förstå varför revisorn nyttjas av företaget och vilken relation revisorn har gentemot företagets ägare.

Begreppet *legitimitet* diskuteras mycket i studien och har definierats för att få en uppfattning om den legitima rollen revisorn har i samhället. Legitimitet i sig är viktigt för revisionsbranschen då den ska förmedla förtroende till allmänheten och företagets intressenter.

Revisionens syfte definieras även i första kapitlet av uppsatsen och är viktigt för att förstå vilken roll revisorn har i samhället och vilka arbetsuppgifter revisorn har. Det beskrivs för att få en inblick i hur en granskningsprocess kan gå till och vad revisorn faktiskt gör. Studien diskuterar själva granskningen mycket och då kan det vara en fördel att förstå hur en sådan process kan se ut.

2.5 Kvalitativ forskning

Studien grundar sig som tidigare nämnt i en kvalitativ forskning vilket innebär att begreppen validitet och reliabilitet inte är relevanta. Att använda begreppen i en kvalitativ studie har fått mycket kritik då syftet med en kvalitativ studie oftast inte är att kunna generalisera resultatet (Bryman & Bell, 2013). Andra begrepp som kan användas istället för validitet och reliabilitet är tillförlitlighet, överförbarhet, pålitlighet och konfirmering (Bryman & Bell, 2013).

2.5.1 Tillförlitlighet

Tillförlitligheten i en studie berör resultatets trovärdighet utifrån den sociala verkligheten. För att resultatet ska bli så tillförlitligt som möjligt bör forskarna följa regler som finns samt presentera resultatet till de personer som befinner sig i den sociala verkligheten för att konstatera att forskaren har uppfattat verkligheten på rätt sätt (Bryman & Bell, 2013).

För att uppnå en hög tillförlitlighet valdes det endast vetenskapliga artiklar till resultatet för att säkerställa att resultatet består av god kvalitet och trovärdig information. Att det valdes

vetenskapliga artiklar innebär att all information är kvalitetssäkrad och resultatet bygger på empirisk erfarenhet. Artiklarna analyserades utifrån valda sökord för att säkerställa att innehållet var väsentligt för att kunna besvara studiens frågeställningar.

2.5.2 Överförbarhet

Att en studie är relativt överförbar innebär att den går att genomföra i andra kontexter och situationer samt om den är överförbar i samma kontext vid en annan tidpunkt. I en kvalitativ studie ligger fokus på att få en förståelse för den kontext eller miljö som studerats. Om en studie är överförbar eller inte utgörs av hur detaljrik redogörelsen av kontexten är (Bryman & Bell, 2013).

För att uppnå en hög överförbarhet har författarna till denna studie varit noga med att dokumentera samt beskriva litteraturstudiens tillvägagångssätt för att den ska kunna upprepas. Används samma sökord och artiklar kan resultatet bli väldigt snarlikt. Vid en senare tidpunkt kan dock fler relevanta artiklar ha publicerats med mer forskning kring det valda ämnet, vilket kan göra att en liknande studie vid en senare tidpunkt kan få ett mer omfattande och annorlunda resultat. Syftet med studien är inte att generalisera resultatet utan att få en förståelse om det valda ämnet.

2.5.3 Pålitlighet

En pålitlig studie innebär en fullständig redogörelse av hela undersökningsprocessen (Bryman & Bell, 2013). Guba och Lincoln (1994) menar att en ska tänka som en revisor och anta ett "granskningssynsätt" där en noggrann undersökning görs. En hög pålitlighet uppnås om studien skulle upprepas vid ett annat tillfälle och få ett snarlikt resultat (Bryman & Bell, 2013).

Bestyrkande av hållbarhetsrapporter är i en utvecklingsfas och därför kan resultatet komma att förändras om studien skulle upprepas vid ett senare tillfälle. Om andra skulle vilja upprepa studien kan de använda sig av samma sökord och få upp samma vetenskapliga artiklar som resultatet bygger på. Då inte alla artiklar var relevanta för studiens syfte kan valet av en upprepad studie innebära att artiklarna tolkas annorlunda och att denna studiens bortvalda artiklar blir relevanta för den nya studien. Det kan även skrivas nya artiklar kring ämnet som ger en annorlunda bild av granskningsprocessen och därmed kan resultat komma att förändras.

2.5.4 Konfirmering

Konfirmering eller bekräftelse innebär att forskaren ska vara fullständigt objektiv i utförandet av studien och dess slutsatser. Forskaren får med andra ord inte låta sina personliga åsikter och värderingar ha inverkan på studiens genomförande (Bryman & Bell, 2013).

I litteraturstudien har båda författarna till studien läst samtliga artiklar för att förhindra att översättningar och tolkningar av engelska blir felaktiga. Det fördes även en diskussion kring uppfattningen av artiklarna för att garantera att den är densamma.

Författarna har noga läst igenom hela uppsatsens delar för att säkerställa att den inte innehåller några personliga åsikter utan enbart ren fakta bortsett från studiens avslutande diskussion.

3. Resultat

Avsnittet presenterar uppsatsens tre teman som är: revisorn som granskare, stödet från standarder och revisionsbranschens hantering av legitimitet och trovärdighet. Studiens resultat består av data från litteraturgenomgång.

Tabell 2: Sammanfattande tabell över valda artiklar

Artikel titel	Syfte	Metod	Resultat & analys	Slutsatser
An empirical assessment of assurance statements in sustainability-reports: smoke screens or enlightening information?	Syftar till att studera och jämföra nuvarande praxisen för försäkran på hållbarhetsrapporter samt undersöka dess innehåll, standarder använda och försäkrings-skyldigheter.	Studien utgår från ett deduktivt synsätt. Neo-institutionell analys appliceras på försäkrings-uttalanden från hållbarhetsrapporter vilka utgivits av Storbritanniens FTSE 100-indexet samt Tysklands DAGS- och MDAX-index.	Majoriteten av försäkrings-uttalanden utfärdades av någon från Big Four. I regel har de använt sig av ISAE 3000 som standard som tenderar att resultera i mindre omfattande försäkrings-utlåtanden. Icke-revisorer använder fler metoder och uppnår högre kvalitet.	Revisorer har en tendens att riktar ett missnöje och en ovilja att vara transparent av deras arbetsprocess i sin försäkran. ISAE 3000 kan inte ge en säker försäkring. I både denna och andra standarder behövs fler kvalitativa metoder användas i granskningsprocessen av hållbarhetsrapporter.
An investigation of TBL report assurance statements: UK and European evidence	Syftet är att undersöka försäkrings-utlåtanden av hållbarhets-redovisningarnas tre begrepp; ekonomiska, sociala och miljömässiga aspekter (TBL) i Europa och Storbritannien.	Metoden bygger på att utifrån en internationell databas inkluderande alla större europeiska och brittiska tredjeparts-försäkrings-utlåtanden.	Resultaten visar att det finns stor tvetydighet och variation, i form av termer som används och försiktigheten i påståendena i uttalandet, beroende på vilken säkerhetsnivå som används inför försäkrings-uttalandet.	Uttalandenas brister i sin kommunikation i att vara tydlig med processen bakom det. Trots stor variation i ordformulering i uttalanden anses det inte vara av stor betydelse. Stora brister finns än idag och en förbättring av försäkringspraxis är inte i närheten av fullständig.
Assurance Service for Sustainability Reports: Standards and Empirical Evidence	Syftet med studien är att undersöka några kritiska delar av försäkrings-utlåtanden av hållbarhets-	Kvalitativ studie som granskar försäkrings-utlåtanden av hållbarhetsrapporter samt standarder.	ISAE 3000 har två olika försäkringsnivåer som är begränsad och rimlig försäkran. Det är dock inte tydligt att	Förslag ges till de stora organisationerna som arbetar för att främja arbetet för revisorernas försäkringar vilka kan implementeras som riktlinjer. På så vis kan

	rapporter och föreslå kommentarer och förbättringar för framtida försäkringsstandarder.		dessa kan kombineras.	det påverka både tilliten till och effektiviseringen kring försäkringsprocessen.
Assurance statement practice in environmental, social and sustainability reporting: a critical evaluation	Syftet med studien är att göra en kritisk analys av försäkringsutlåtanden av inflytelserika hållbarhetsrapporter inom ACCA UK och European Sustainability Reporting Awards.	Undersöker 81 stycken försäkringsutlåtanden. 48 stycken av dessa innehöll försäkringsutlåtanden och var från Storbritannien samt 13 stycken med försäkringsutlåtanden var övriga Europeiska rapporter.	Resultaten påvisar en osäkerhet i revisorerna oberoendevärning, skillnader mellan revisorer och andra expertutlåtanden samt mönstret i valda säkerhetsnivåer hos standarder.	Revisorer har en tendens att använda sig att samma tillvägagångssätt som de gör vid den finansiella granskningen. Sakkunniga inom miljö anses vara mer involverade i granskningen än revisorer. Revisorer anser att deras varumärke skapar tillit och intressenter förlitar sig på de stora bolagen i branschen.
Assurance on Sustainability Reporting: An Auditor's View	Syftet är att undersöka huruvida den finansiella revisorn är den föredragna försäkringsgivaren för hållbarhetsrapporter.	Metoden för denna studie är att diskutera det nya fenomenet som är en försäkring av hållbarhetsrapport som grundar sig i granskningen av <i>Shell Report</i> från år 2000.	En granskning av hållbarhetsrapporter är en utmanande försäkringsprocedur för revisorer. Revisor kan ofta ta hjälp av en expert för att kunna bestyrka en hållbarhetsrapport vilket påverkar deras ansvar.	Det är brist på etablerade kriterier för granskning av hållbarhetsrapporter. Även kunskapen och erfarenheten revisorer behöver ha måste tydliggöras och formuleras med tydligare riktlinjer. Det finns stor konkurrens för revisorer av andra aktörer. Dock har revisorer stora fördelar i sin breda etablering och långa erfarenhet i revision men saknar erfarenhet i denna typ av granskning.
Assuring the integrated report: Insights and recommendations from auditors and preparers	Syftet är att utveckla ett första ramverk för försäkrans av hållbarhetsredovisningar.	Metoden är att intervjua 20 stycken revisorer och 20 stycken ”förberedare” för att få fram hur ett sådant ramverk bör se ut.	Hållbarhetsrapporter är en komplex rapport innehållandes både kvalitativ och kvantitativ data att verifiera. Problematiken	Att granska miljö- och etiska frågor kräver en större blandning av kvalitativ och kvantitativ data till skillnad från traditionella granskningen av

			<p>kring revisorns tekniska begränsningar poängteras och att revisorerna behöver tydligare vägledning genom granskningsprocessen.</p>	<p>finansiella poster och styrelsedokument. Det nya granskningsområdet är framåtblickande vilket skapar tolkningssvårigheter. Standarder bör därför utvecklas i deras processer och kontroller ska gå till för tydligare vägledning.</p>
<p>A study of sustainability verification practices: the French case</p>	<p>Syftet med studien är att undersöka företags införande av en tredje parts försäkran av hållbarhetsrapporter.</p>	<p>Studien undersökte franska företags praxis i deras information i hållbarhetsredovisningar. Vidare analyseras revisionsberättelser för franska CAC 40 börsnoterade företag som publicerat en hållbarhetsrapport som är granskad av en tredje part.</p>	<p>Standarderna som finns är otillräckliga stöd i form av riktlinjer och förklaringar till revisorn vilket i sin tur ger opålitliga uttalanden. Man bör ifrågasätta om revisorn är rätt försäkringsgivare för denna typ av granskning.</p>	<p>För att intressenternas tillförlitlighet ska öka för uttalandena behöver dessa vara mer specificerade och tydliga i sin förklaring. Kunskapen för detta finns i stor utsträckning hos revisorerna men beroendet till företaget medför att de kan missa större materiella fel.</p>
<p>Seeking legitimacy for new assurance forms: The case of assurance on sustainability reporting</p>	<p>Syftet är att undersöka hur legitimitetsprocessen inom ett Big Four-bolag har utvecklats och hur den påverkar försäkringsuttalanden.</p>	<p>En djupgående fallstudie som undersöker och analyserar processer hur försäkringsgivare inom Big Four-bolag försöker stödja sina tjänster genom att utveckla uppfattningar om legitimitet.</p>	<p>Granskningsprocessens utförande är avgörande för revisorns legitimitet. God intern kontroll hos det granskade företaget är av stor vikt för att granskningen ska kunna utföras på ett lättarbetat vis.</p>	<p>Att säkra sin legitimitet sker via skapelse av ökad efterfråga vilket är av stor betydelse för revisorer. Detta görs utifrån argument för vad deras viktiga arbete kan medföra samt vara tydligare och mer informativa i uttalandena för att förmedla till intressenterna vad de gjort.</p>
<p>The audit consideration of environmental matters: Best practice or business as usual?</p>	<p>Syftar till att undersöka revisorers svar på utgivningen av revisionsutlåtanden och behandling av miljöfrågor i revisionen av bokslutet och konsekvensen för</p>	<p>Metoden för denna studie är en tolkningsmetodik som dels består av 27 stycken intervjuer med revisorer och dels en kritisk granskning av AGS-1010.</p>	<p>Revisionsbranschens sätt att uppnå sin legitimitet är att försöka upprätta ett tydligare och mer trovärdigt försäkringsuttalande.</p> <p>Finansiella</p>	<p>Standarder har svårt att ge praktiskt vägledning för revisorer. Standarder används idag som praxis revisorer använder sig av för att upprätthålla uppfattningar kring legitimiteten inom professionen. Bevisbar legitimitet i</p>

	revisionspraxis utifrån legitimitets-teorin.	(Fokus har varit på resultatet av de 27 intervjuerna med revisorer).	revisorer känner sig oförmögna att utföra en trovärdig bedömning av hållbarhetsfrågor utifrån deras tidigare kunskap.	revisionsberättelsen. Ett yrke som behöver upprätthålla sin samhällseniga legitimitet, men som endast når ”best praxis” i granskningen av miljöfrågor.
The audit report as a instrument for accountability in local governments: a proposal for Spanish municipalities	Syftet med studien är att undersöka möjligheten att gemensamma standarder för revisionsuttalanden kan leda till en ökning av revisorernas oberoende-ställning och ansvarstagande.	Studiens metod utgår ifrån en kvalitativ undersökning av interna och externa revisorer samt revisionsuttalanden på den spanska kommunal-förvaltningen.	De verkliga problemen i samhället antas många gånger falla bort i revisorernas uttalanden. Studien redovisar en ny mall för att minska förväntningsgapet, det föreslås gemensamma standarder för revisorernas granskning av hållbarhetsrapporter.	Revisorer behöver övervinna förväntningsgapet eller ”gransknings-förväntningsgapet”. Det kan göras genom användning av samma standard samt efterfrågan av obligatoriska revisionskrav och en mer standardisering av hållbarhetsrapporten.

3.1 Revisorn som granskare

3.1.1 Revisorns yrkesutövande

En stor del av de utvalda vetenskapliga artiklarna, belyser att tillvägagångssättet revisorer utgår ifrån liknar samma typer av metoder och tillvägagångssätt i granskningen av företagens hållbarhetsrapporter som i fallet för den finansiella redovisningen. O’Dwyer och Owen (2005) samt Chiang och Northcott (2010) beskriver revisorernas vilja att undvika kvalitativa substansgranskningar och att de försöker grunda sina uttalanden i största mån på datakontroller och sifferdata. Beroende på valet av standard kan vissa av hållbarhetsfrågorna lätt förkastas om dessa inte tas upp av de regelverk och standarder som används. På så vis blir deras arbete relativt fyrkantigt vilket gör att viktiga miljöfrågor och felaktigheter inte syns (Chiang & Northcott, 2010).

En av de främsta anledningarna till att revisorer helst analyserar data i form av siffror antas vara att de känner sig oförmögna att utföra en trovärdig bedömning av hållbarhetsfrågor utifrån deras tidigare kunskap (Chiang & Northcott, 2010). O’Dwyer och Owen (2005) menar samtidigt att revisionsbyråer är ovilliga att granska djupare i företag än vad som är utanför

rapportens skrivna ramar. De nämner därför att tillvägagångssättet som revisorerna använder sig av kan efterlikna den första generationens revision där processen utgick från att transaktioner verifierades direkt (O'Dwyer & Owen, 2005).

Chiang och Northcott (2010) skriver att felaktigheter i samband med granskningsprocessen av hållbarhetsrapporter har resulterat i att intressenternas förtroende för revisionen har minskat drastiskt. Revisorns roll som granskare av denna typ av rapporter ifrågasätts om revisorn är den bästa alternativa yrkesroll att utföra den typen av försäkringsarbete (Gürtürk & Hahn, 2015; O'Dwyer & Owen, 2005; Chiang & Northcott, 2010). Anledningen till det menar Gürtürk och Hahn (2015) är för att försäkringsgivare som inte är revisorer tillämpar generellt ett bredare spektrum av metoder och uppnår ett bättre kvalitetsresultat i det avseendet. I en studie som är gjord av O'Dwyer och Owen (2005) visar det sig att revisorer är mer benägna att ta på sig ansvaret, att informationen i rapporten stämmer, och beskriva det i sitt utlåtande till skillnad från andra typer av försäkringsgivare. Revisorer från de större revisionsbyråerna har en tendens att förlita sig på sitt varumärke vilket antas ge ett bättre intryck av en legitim försäkran (O'Dwyer & Owen, 2005). Likväl syns tydligt i de publika uttalanden vem som genomfört försäkringen, oftast identifieras revisorer eller konsult som försäkringsgivare. Där kan även omfattningen av informationen om deras specifika kompetens se något annorlunda ut. Big Four-bolagen uttrycker i de flesta fallen endast i enkelhet att de har kompetensen för det gjorda arbetet medan sakkunniga konsulter uttrycker en mer utförlig beskrivning avseende vilken spetskompetens de har och vilken betydelse den har i uppdraget (O'Dwyer & Owen, 2005).

I vissa fall antas revisorernas kompetens inte kunna stimulera lika hög expertis i granskning av hållbarhetsrapporter som andra aktörers antaganden, kriterier och metoder (Chiang & Northcott, 2010). Chiang och Northcott (2010) menar även att för egenföretagare eller revisorer på mindre revisionsbyråer, innebär bestyrkande av hållbarhetsrapport en utveckling av revisorns roll och kompetensområde. Det medför ett större spektrum av arbetsuppgifter och ansvar för den revisorn som arbetar på ett mindre företag, vilket är en av de större anledningarna till varför de gärna drar sig för att bredda sitt redan stora ansvar (Chiang & Northcott, 2010).

Gillet (2012) menar att man bör ifrågasätta om en revisor är rätt till denna typ av granskning. Majoriteten av företag inom Europa använder sig av finansiella revisorer för en verifiering av

hållbarhetsrapporter. Dessa har även tendens att vara från samma revisionsbyråer, i vissa fall även samma revisor. Gillet (2012) diskuterar möjligheten att revisorn har den kunskap och expertis som efterfrågas när det gäller de tekniska aspekterna av hållbarhetsrapport (de ekonomiska kan de sedan tidigare fortfarande klara av).

3.1.1.1 Bristande trovärdighet

Trovärdighet kan beskrivas som att revisorns bestyrkande ligger till grund för externa intressenters uppfattning av ett företag. Exempelvis beskriver Giacomo och Lucia (2009) att det uppstår ett "trovärdighetsgap" mellan intressenter och den som bestyrker hållbarhetsrapporter om inte det tydligt framkommer vilken nivå som undersökts och hur granskningen har gått till. Vid utförliga beskrivningar av tillvägagångssättet antas förväntningsgapet mellan läsare och trovärdigheten i granskningen minska eftersom det visar på gedigen kompetens hos den som granskat (Giacomo & Lucia, 2009).

I vissa hänseenden granskas siffror och hur dessa siffror tagits fram, blivit mätt och om dessa är trovärdiga. När denna granskning görs i större företag med kvantitativ data görs istället ett större övervägande om dessa uppgifter är sanna eller falska och inte om de är gjorda av rättvisa eller inte utifrån regelverk (Gillet, 2012). I många fall där revisorn förklarar processen som deras uttalande och bestyrkande grundar sig på finns det en del brister i förklaringen och därmed sjunker trovärdigheten gentemot företagets intressenter. Revisorns förklaringar anses i sådana fall vara ofullständiga och opålitliga (Gillet, 2012).

En av de genomgångna artiklarnas (Chiang & Northcott, 2010) slutsats är att det finns ett legitimitetsgap som tenderar att öka. Författarna till den artikeln menar att det finns ett "gap" då det givits lite uppmärksamhet till revisorns viktiga roll när det kommer till att verifiera trovärdigheten i hållbarhetsrapporter. De anser även att det givits lite uppmärksamhet till hur revisorn fullgör sitt ansvar i att verifiera trovärdigheten i hållbarhetsrapporter. Om det inte förbättras kan det äventyra revisorns tillförlitlighet och legitimitet (Chiang & Northcott, 2010).

3.1.1.2 Delat ansvar

Betydelsen av vilket ansvar en revisor tar i sin påtagna arbetsuppgift innebär i vilken utsträckning denne står till svars för eventuella felaktigheter. För en revisor är det viktigt att vara tydlig och förmedla hur granskningen har utförts, vilka tekniker som använts och omfattning av granskning. Detta för att kunna visa transparens gentemot företag och

intressenter. Syftet är att de som använder sig av bestyrkandet som beslutsunderlag ska bli medvetna om vilket ansvar revisorn har i sitt bestyrkande. Frågan är dock hur bristen på detaljer och omfattningen av det kan ifrågasättas för om det anses ge en legitim försäkran för dess begränsade ansvarsskyldighet (Gillet, 2012).

I Gillets (2012) studie menar han att verifieringen av hållbarhetsrapporten kan utföras med både en expert inom miljöområdet samt en revisor som på så vis tillsammans utgör ansvaret. När det gäller Big Four-byråerna tar de ofta hjälp av en hållbarhetsexpert inom sitt företag då tillgängligheten är nära (Gillet, 2012). Samtidigt menar Giacomo och Lucia (2009) att om man använder sig av en revisor och samtidigt förespråkar att denne i sin tur får ta hjälp av andra experter, skapar det tvetydighet för vad som faktiskt är revisorns roll och ansvar i processen. Även Wallage (2000) har ifrågasatt revisorns kunskap och kompetens gällande miljöfrågor och säger att i vissa fall kan revisorn behöva stöd av en expert och får därmed ett delat ansvar. Den professionella kompetensen som revisorn besitter krymper då de inte kan utföra alla nödvändiga verifieringar utan att behöva ta hjälp av andra experter (Giacomo & Lucia, 2009). Det finns en del osäkerheter inom granskning av den information som ges i hållbarhetsrapporterna. Många revisorer känner sig ovilliga att granska miljöfrågor och erkänner sitt starka behov av expertråd (Chiang & Northcott, 2010).

3.1.1.3 Matris över ifrågasättanden i revisorns yrkesutövning

Berörda ifrågasättanden	Benämns av författare	Benämns i antalet artiklar
Revisorns brist i kunskap och kompetens	Chiang & Northcott (2010), Wallage (2000), Giacomo & Lucia (2009)	3
Revisorn vill undvika att utveckla sitt ansvar	O'Dwyer & Owen (2005),	1
Ifrågasätts om revisorn är rätt försäkringsgivare	Chiang & Northcott (2010), Gürtürk & Hahn (2015), O'Dwyer & Owen (2005), Gillet (2012), Wallage (2000)	5
Finns brister i revisorns uttalande	Gillet (2012), Giacomo & Lucia (2009)	2
Revisorn tar hjälp av sakkunnig	Gillet (2012), Giacomo & Lucia (2009)	2

3.1.2 Framtagning av information

En revisors bestyrkande utifrån granskning av hållbarhetsrapporter är ett komplext ämnesområde och komplicerat att utföra. Underlaget som ligger till grund för uttalandet kan kombineras av både skriftliga dokument och kvalitativa processer som kan vara svåra att finna tydliga riktlinjer och tillvägagångssätt för. Exempelvis kan det vara inblandning av företagets intressenter där beskrivning ska ske både av dem och innefatta deras åsikter. Problematiken ligger i att denna typ av kartläggning är svår att utföra fullt ut och kan därför aldrig skapa en fullt pålitlig granskning (Giacomo & Lucia, 2009).

3.1.2.1 Ofullständig information

Hållbarhetsrapporter har ett mycket bredare innehåll av information än vad finansiella rapporter har. Därför vill revisorer att företagen ska ha medarbetare som har ansvar över att informationen i dessa rapporter är fullständig och korrekt (Maroun, 2017). Giacomo & Lucia, (2009) menar att begränsningarna av företagets interna kontrollsystem ofta sätter stopp för hur mycket information som är tillgänglig för revisorer. Det finns en risk för felaktigheter i icke-finansiella rapporter vilket kan tolkas som att rapporterna inte ger en övergripande redogörelse för hur företaget arbetar med hållbarhet. Revisorer är tveksamma till att ISAE eller någon annan standard skulle vara tillräckliga för att bemöta den risken. Däremot finns riskerna inte i det material som är rapporterat utan i det som inte är rapporterat och därför kommer revisorn inte kunna ge en rättvisande bild av verksamhetens hållbarhetsarbete (Maroun, 2017).

Under många revisionsuppdrag är det en utmaning att göra immateriella produkter till mätbar data. Det blir därför svårt hur revisorn ska granska den data som i efterhand är svår att mäta och definiera (Gillet, 2012). Det kan påverka den professionella kompetensen hos revisorn då de inte kan utföra alla nödvändiga verifieringar eller behöver ta hjälp av andra sakkunniga experter (Giacomo & Lucia, 2009).

3.1.2.2 Okunnig på branschnivå

Det är den auktoriserade revisorn uppgift, som i sin tur skriver under rapporten, att se till att revisionsteamet har en gemensam förståelse för uppgiften och avgör om ytterligare kunskap behövs från en tredje part (Giacomo & Lucia, 2009). Chiang och Northcott (2010) har intervjuat revisorer och fått fram att det finns en del osäkerheter inför ett ställningstagande för en hållbarhetsrapport. Många kände sig ovilliga att granska miljöfrågor och erkände sitt starka

behov av expertråd (Chiang & Northcott, 2010). Även Wallage (2000) ifrågasätter revisorns kompetens och kunskap gällande miljöfrågor och menar att i vissa fall kan revisorn behöva experthjälp och därmed få ett delat ansvar.

3.1.2.3 Oberoendeställning

Inom Europa görs majoriteten av granskningsuppdragen för hållbarhetsrapporter av de större internationella revisionsbolagen. På den typen av marknad finns det få aktörer och då kan en ifrågasätta revisionsbyråernas kompetens och oberoende i sitt arbete (Gillet, 2012). De stora internationella revisionsbolagen är experter på finansiell rapportering och för att kunna utföra uppdrag på hållbarhetsrapporter anställer de även folk som är utbildade inom områden relaterade till hållbarhetsfrågor. Om revisorn är oberoende ökar det sannolikheten för att hitta väsentliga fel och utelämnanden och ökar därmed kvalitén på det som granskas. Revisorns oberoende ökar även trovärdigheten och användarna av informationen kommer att vara mer villiga att tro på information som är försäkrad av en tredje part (Gillet, 2012). O'Dwyer & Owen (2005) menar att oberoendet inte varar över tid. Revisorer som tidigare år har gett ett företag rekommendationer för framtida prestationsåtgärder kan äventyra revisionsbolagens oberoende av kommande försäkringsutövningar då de tidigare rekommendationerna kan återfinnas i rapporten (O'Dwyer & Owen, 2005).

Intervju är en av de metoderna som uttryckligen används i stor omfattning för att säkerställa trovärdigheten i hållbarhetsfrågorna och för att kunna analysera svaren under processen samt att lagar och standarder följs utav företaget. Först görs ett stickprov där det väljs ut några personer för en intervju. Personerna som blir intervjuade kan vara anställda på företaget som har en bestämmande roll i upprättandet av företagens rapporter eller anställda som har betydande ansvar i många frågor (Gillet, 2012). Revisorer tenderar att lita på sina kunder att den information de tillger revisorn är tillförlitlig och korrekt (Chiang & Northcott, 2010).

En annan aspekt för revisorer att säkerställa sitt oberoende har lyfts fram av Deegan et al. (2006) som kommit fram till i sin forskning att det är vanligt att revisorn skriver i sitt uttalande att det är företagets ledning som är ansvariga för innehållet i deras hållbarhetsrapport, medan revisorn endast ansvarar för dennes förklaring i hållbarhetsrapporten gällande den försäkran som givits. Därtill är det nästintill bara varannan

rapport där revisorn hänvisar till dess oberoende till kund (vilket bör finnas med i alla rapporter) (O'Dwyer & Owen, 2005).

3.1.2.4 Matris över svårigheter i framtagning av information

Berörda svårigheter	Benämns av författare	Benämns i antalet artiklar
Revisorn har svårt att granska immateriella produkter	Gillet (2012)	1
Revisorn behöver ta hjälp av en sakkunnig eller expert inom specifikt ämne	Wallage (2000), Chiang & Northcott (2010), Giacomo & Lucia (2009)	3
Revisorer är ovilliga att granska miljöfrågor	Chiang & Northcott (2010)	1
Ifrågasätter revisorn oberoende	O'Dwyer & Owen (2005), Gillet (2012), Chiang & Northcott (2010)	3

3.2 Stöd från standarderna

3.2.1 Standarder

Det finns många olika standarder för granskning av rapporter. De två som den här studien lägger fokus på för ett externt bestyrkande är ISAE 3000 och AA1000 Assurance Standard.

En standard ska vägleda revisorer igenom arbetet för att försöka finna felaktigheter och avslöja brister i företags hantering av miljöfrågor som kan vara viktigt att meddela allmänheten och företagets intressenter (Chiang & Northcott, 2010). Även finansiella revisorer antas kunna ta på sig ansvaret och utföra arbetet av en granskning av hållbarhetsfrågor om det finns en tydlig standard att efterfölja (Chiang & Northcott, 2010). I vissa fall används det en kombination av olika standarder. Företag som har en kombination där AA1000 utgör en av standarderna har en bredare mångfald av metoder än andra standarder. Det visar även att tillämpningen av AA1000-standardens minskar medan tillämpningen av ISAE 3000 blir alltmer populär bland försäkringsgivarna. Den växande koncentrationen på en standard verkar påverka tillämpningen av metoder under försäkringsprocessen. När undersökningar görs gällande associeringen mellan försäkringsstandard och kvalitetssäkring tillämpar de flesta försäkringsgivare olika standarder och riktlinjer i sitt arbete (Gürtürk & Hahn, 2015). Standarderna som idag finns tillgängliga

för en vägledning i försäkran ger inte tillräckligt specifika kriterier och direktiv för hur denna ska tillämpas av användaren. Revisorer har istället visat sig använda sig av “best praxis”, med endast de internationella standarderna som grund (O’Dwyer & Owen, 2005; Gillet, 2012).

Kritik har riktats specifikt mot ISAE 3000 och då främst avseende val av säkerhetsnivåer. Trots att det finns möjlighet att mixa olika säkerhetsnivåer beroende på aktuell verifikation framgår det inte i beskrivningen av standarden hur det skall gå till. I Tyskland och Nederländerna har politiska beslut tagits att allmän information om företaget och dess miljöfrågor endast behöver ha en låg nivå av säkerhet. Hållbarhetsaspekter som kan vara direkt skadliga för natur eller medföra allvarliga klagomål på företaget, bör däremot ha en hög nivå av säkerhet i dess bestyrkande i trovärdighet (Giacomo & Lucia, 2009). ISAE 3000 uttrycker att revisorer ska ta hjälp av experter (Giacomo & Lucia, 2009). Trots att det är många stora revisionsbyråer som använder sig av ISAE 3000 tycks det resultera i mindre omfattande försäkringsutlåtande efter granskning av hållbarhetsinformationen som redovisas i rapporten (Gürtürk & Hahn, 2015). Oavsett om revisorn tagit hjälp av experter ses denne som ansvarig för hela rapporten och bestyrkandet då det är endast denne som skriver under (Giacomo & Lucia, 2009).

En standard kan användas som bevis gentemot revisionsbyråns kund och kundens intressenter, då metoderna som de använt sig av stöds av standarderna i deras professionella vägledning (Chiang & Northcott, 2010). Det framgår i AA1000 att externt utvecklade standarder inte behöver vara lämpliga för alla organisationer och därför blir det viktigt att ha en dialog för vad som är relevant för organisationens intressenter (Wallage, 2000).

3.2.1.1 Matris över brister i standarder

Berörda brister	Benämns av författare	Benämns i antalet artiklar
Otillräckliga kriterier angående tillämpning och uttalandet	O’Dwyer & Owen (2005), Gillet (2012), Gürtürk & Hahn (2015)	3
Starkt standardiserade utan utrymme för olika branscher	Wallage (2000), Giacomo & Lucia (2009)	2
Standarder uttrycker att revisorn ska ta hjälp av experter	Giacomo & Lucia (2009)	1
Kräver olika standarder för att uppnå bästa vägledning	Gürtürk & Hahn (2015), O’Dwyer & Owen (2005), Gillet (2012)	3

Standarderna är stöd gentemot kund	Wallage (2000)	1
------------------------------------	----------------	---

3.2.2 Säkerhetsnivåer

Det finns många olika aspekter, ämnen och metoder att använda sig av för att utföra olika mätningar i granskningsprocessen av hållbarhetsredovisningar. Var och en av säkerhetsnivåerna för vardera utvecklade standard kan skilja sig något åt mellan varandra.

Säkerhetsnivån är som sagt alltid vald innan en analys och granskning utförs (Gillet, 2012). När ett uppdrag accepteras kommer en utvärdering av revisionsrisk (inneboende risk av den specifika verksamheten, kontrollrisk och upptäcktsrisk) att utvärderas utifrån ämne och bransch samt säkerhetsnivån som granskningen ska utföras utifrån (Giacomo & Lucia, 2009).

Företag väljer sin säkerhetsnivå själva, vilket innebär att i de flesta fall görs granskningen på den lägsta möjliga nivån (Chiang & Northcott, 2010). 95 procent av alla företag år 2013 som har sin hållbarhetsrapport bestyrkt, väljer en begränsad försäkran inför granskning av hållbarhetsrapporten, vilket är just den lägsta möjliga nivån (Gürtürk & Hahn, 2015).

Att ha den högsta säkerhetsnivån på en hållbarhetsrapport som helhet är inte kostnadseffektivt. Av denna anledning väljer vissa företag att ha olika försäkringsnivåer på olika delar av rapporten (Wallage, 2000). Revisorn stödjer en begränsad försäkran eftersom i många fall väger fördelarna med en hög säkerhetsnivå inte upp till kostnaden av revisionen (Maroun, 2017). Revisorer uppmanar att företag bör besluta om en låg säkerhetsnivå då en högre nivå medför högre kostnader och tidsbrist för revisorer att kunna göra en välarbetad granskning (Gillet, 2012). De marknadsledande revisionsbolagen (Big Four) är inte beredda på att utföra ett granskningsuppdrag med en hög säkerhetsnivå (O'Dwyer & Owen, 2005).

Det finns en ofullständighet i trovärdigheten inom ramarna för hållbarhetsrapporterna. När ett uttalande görs är det viktigt att det tydligt framkommer vilken nivå som undersökts. På så vis antas förväntningsgapet mellan läsare och trovärdigheten i granskningen att minska (Giacomo & Lucia, 2009). Det finns även en brist när det gäller specifika kriterier för tillämpning av standarder, vilket är avgörande för den försäkringsnivå som erbjuds. Det är sällan försäkringsgivaren har angivit tydligt en viss standard som använts i granskningen. Det har visat sig att AA1000AS ger en högre försäkran i sitt användande (O'Dwyer & Owen, 2005).

3.2.2.1 Matris över valet av säkerhetsnivå

Berörda anledningar	Benämns av författare	Benämns i antalet artiklar
Hög kostnad för företaget att granska genomgående	Wallage (2000)	1
Revisorn rekommenderar inte en hög nivå	Gillet (2012), Maroun (2017), O'Dwyer & Owen (2005)	3
Bristfällig information i standarder i hur granskningsprocessen ska se ut på högre nivå	O'Dwyer & Owen (2005), Giacomo & Lucia (2009)	1

3.3 Revisionsbranschens hantering av legitimitet och trovärdighet

Maroun (2017) förklarar att det kan uppstå negativa effekter för företagets legitimitet om de skulle använda sig av någon annan försäkringsgivare än en revisor. Yrket som revisor är väletablerat och respekterat i samhället och revisionsbranschen har en mångårig erfarenhet som de kan luta sig emot (Maroun, 2017). Som tidigare nämnts av O'Dwyer & Owen (2005) lutar sig gärna Big Four-bolagen på deras varumärke för att signalera en trovärdig granskning. Även de mindre redovisnings- och revisionsbolagen anses vara legitima, speciellt om de sedan tidigare har gjort företagets finansiella revision, som vilket gett bra grundkunskaper om det specifika företaget (Gillet, 2012).

Andra forskare som O'Dwyer, Owen och Unerman (2011) menar att revisionsbranschen använder sig av olika strategier för att skapa legitimitet inför ett bestyrkande av hållbarhetsrapporter. Revisorer har länge använt sig av att argumentera för ett utbyte av pragmatisk legitimitet vilket görs mellan revisor och företag för både dess interna och externa fördelar. Legitimiteten ligger i de metoder som används i granskningsprocessen samt den i den analytiska aspekten. Förutsättningen för att det ska fungera korrekt i granskningsprocessen vill de visa vikten av att ha god intern kontroll med hjälp av en internrevisor (O'Dwyer et al., 2011). Samtidigt visar samma forskare att den pragmatiska delen i legitimiteten över tid är svår att upprätthålla då efterfrågan främst hos externa intressenter är mycket liten (O'Dwyer et al., 2011). Till skillnad från O'Dwyer et al. (2011) menar Pontones Rosa & Perez Morote (2016) att "förväntningsgapet" som även beskrivs som "granskningsgapet", på revisorer vid ett bestyrkande av hållbarhetsrapporter redan finns där. Detta anses kunna motverkas om verksamheten fokuserar granskningen på mer av de

“verkliga” problemen i samhället (Pontones Rosa & Perez Morote, 2016). Däremot beskrivs det inte i artikeln vad den typen av problem faktiskt är.

Revisorer försöker följa en gemensam standard för att både ge dem en bekvämlighet i och med standardiseringar av rapporter men menar på att det också kan leda till ökad objektivitet och ansvarsskyldighet (Pontones Rosa & Perez Morote, 2016). Önskan hos revisionsbranschen efter lagstadgade krav och allmänt godkända revisionsriktlinjer kan underlätta i revisorernas arbetsprocess i planering och framtagning av information (Pontones Rosa & Perez Morote, 2016).

Gentemot samhället och företagets externa intressenter (som i sin tur anförtror sig på den externa revisorns bestyrkande) är revisionsbranschens sätt att försöka påverka sin legitimitet positivt är försöket om att kunna upprätta ett tydligare och mer trovärdigt försäkringsuttalande (Chiang & Northcott, 2010). Revisorerna vill på så vis att omfattningen av detaljtesterna i en granskning bör öka i omfattning. Problemet ligger här i att försöka övertyga företagen att göra det då svaret oftast bemöts av att företag inte vill det då varken behovet eller efterfrågan anses finnas (O’Dwyer et al., 2011). Att samtidigt försöka påverka att fler företag blir involverade och i sin tur teoretiskt skapar förväntningar hos dess intressenter, kan ge större ansvar till revisorerna. Även om det kan påverka revisorerna i svåra, omfattande uppdrag är ansvarsskyldighet den legitima rollen de vill uppnå, vilken är den legitima rollen som är mest varaktig över tid (O’Dwyer et al., 2011).

3.3.1 Matris över revisorernas hantering av legitimitet och trovärdighet

Berörda områden	Benämns av författare	Benämns i antalet artiklar
Väletablerad bransch/ yrke	Maroun (2017)	1
Väletablerat och känt varumärke	O’Dwyer & Owen (2005), Gillet (2012)	2
Utveckling av tekniska delar	O’Dwyer & Unerman (2011)	1
Användning av gemensam standard	Rosa & Morote (2016), Chiang & Northcott (2010)	2
Försöker vara mer tydliga i deras uttalanden	Chiang & Northcott (2010)	1

4. Konklusioner av resultat

I följande avsnitt presenteras slutsatserna av studiens resultat. Slutsatserna presenteras utifrån studiens frågeställningar.

Vilka områden i revisorns yrkesutövning ifrågasätts vid granskning av hållbarhetsrapporter?

Utifrån genomförd litteraturstudie framgår det av resultatet att majoriteten av de valda artiklarna är eniga om att ifrågasätta något område i revisorns yrkesutövning vid granskning av hållbarhetsrapporter. Trots att inte alla av de valda artiklarna fokuserat på ett specifikt område så har de ifrågasatt revisorns yrkesutövning i stort gällande granskning av hållbarhetsfrågor.

Det som tydligt framkommit av studiens resultat är att revisorer antas ha några betydande svårigheter i processen för ett bestyrkande av en hållbarhetsrapport. Några av artiklarna har en gemensam bild av att revisorer har brister i kunskap och kompetens beträffande specifika branscher och hållbarhetsfrågor generellt. Det framgår också att revisorer ofta stöter på tekniska problem med att finna tillräcklig information för en granskning och därmed riskerar att hamna i en beroendeställning till företaget.

Svårigheterna grundar sig i att revisionsyrket länge har haft fokus på företagets finansiella ställning och rapporter. Därför söker revisorer ofta experthjälp i olika omfattning för att kunna fullfölja en granskning och ett bestyrkande av en hållbarhetsrapport. Samtidigt uttrycks det att revisorer har en motvilja till att utföra en granskning av hållbarhetsfrågor och känner sig inte villiga att utöka sitt redan stora ansvar. Trots det är revisorn den främsta bestyrkaren för hållbarhetsrapporter.

Hur uttrycks revisorerers tillämpning av internationella standarder som hjälpmedel vid granskning av hållbarhetsrapporter?

Enligt litteraturstudiens resultat är det sex av tio artiklar som diskuterat specifikt kring standarderna. Resultaten visar utifrån dessa artiklar att revisorerna inte verkar kunna förlita sig på standarderna fullt ut då det framgått att standarderna i många fall är otillräckliga

i deras tillämpning. Däremot framkommer det inte i någon av litteraturen mer specificerat hur vad eller varför de är otillräckliga. Standarderna uttrycks vara under utveckling och kan därför vara ofullständiga och svåra att definiera i revisorernas tillämpning. Hur säkerhetsnivåerna i standarderna kan kombineras i företagens rapporter framkommer inte i dem då de är starkt standardiserade per säkerhetsnivå. Samtidigt finns det bristfällig information för hur granskningsprocessen ska se ut på en hög säkerhetsnivå. Resultatet visar att hälften av de artiklar som diskuterat tillämpningen av standarder uttrycker att en revisor sällan rekommenderar företag en hög säkerhetsnivå.

Det uttrycks även att revisorer ser sig generellt tveksamma till om ISAE eller någon annan standard är tillräckliga för att kunna möta den risk som det finns för felaktigheter i denna typ av rapport och bedöms behöva hjälp av experter inom området.

Hur arbetar revisorer för att säkerhetsställa sin legitimitet och trovärdighet inom det nya arbetsområdet?

Enligt litteraturen tycks hanteringen av revisorernas av legitimitet och trovärdighet antas ske på olika vis. Främst visar resultatet på att revisorer hanterar svårigheterna genom att revisionsbranschen till viss del förlitar sig på att det är en väletablerad bransch och de flesta revisorer som bestyrker en hållbarhetsrapport arbetar på en revisionsbyrå med ett välkänt varumärke. Ett annat sätt som tas upp i resultatet är att revisorer hanterar sin legitimitet genom att efterlikna varandra i utförandet av granskningen vilket görs främst genom att använda samma standarder. Revisorer försöker även att vara tydligare i sina försäkringsuttalanden och grundligt förklara hur granskningsprocessen har gått till så att intressenter vet vad bestyrkandet grundar sig på och därmed finna tillit i det.

5. Avslutande diskussion

I detta kapitel förs en avslutande diskussion kring studiens resultat och metod. Avslutningsvis presenteras studiens bidrag och förslag på vidare forskning.

5.1 Resultatdiskussion

Syftet med studien har varit att belysa svårigheter revisorer står inför vid granskning och bestyrkande av hållbarhetsrapporter. Granskning av hållbarhetsredovisningar är ett relativt nytt område och därför ville den här studiens författare undersöka vilka svårigheter som finns i granskningsprocessen. Författarna ville även undersöka hur svårigheterna kan hanteras av revisorerna för att uppfylla samhällets förväntningar på revisorn och dess yrkesutövning.

Utgångspunkten för den här studien är att det finns forskare som har uttryckt att revisorernas yrkesutövning inom hållbarhetsfrågor är ett relativt nytt (Free, Salterio & Shearer, 2009) och outvecklat område (Kolk & Perego, 2010) vilket kan komplicera deras arbetsprocesser (Andon et. Al, 2014; Power, 2003). Sedan uttrycks det även om att deras legitimitet och trovärdighet till deras arbete kan sjunka om samhället har högre förväntningar än vad som framställs av revisorerna (Power, 2003). Därför ville studiens författare undersöka mer djupgående vad dessa antaganden grundar sig på och hur revisorerna själva arbetar för att överkomma problemet. Det har utifrån den här uppsatsens resultat visats att forskningen i de valda artiklarna har alla ett huvudfokus på de svårigheter revisorer står inför men att inte alla har en sammantagen gemensam redogörelse för vilka dessa är, utan i större drag endast fokuserat på ett specifikt arbetsområde inom granskningen i sina egna forskningsansatser.

Att ett företag väljer att få ett bestyrkande av sin hållbarhetsrapport är något som blir alltmer efterfrågat av företagets intressenter. Många av företagen som upprättar en hållbarhetsrapport väljer därför att låta den bli bestyrkt av en revisor (Revisorsnämnden, 2017). Enligt Power (1997) är revisorns grundläggande uppgift att oberoende granska och finna tillräckliga revisionsbevis för att fastställa och bestyrka att det som står i ett företags rapporter är trovärdig och tillförlitlig information gentemot företagets intressenter. Utifrån studiens resultat har det framkommit att två av artiklarna (Gillet, 2012; Giacomo & Lucia, 2009) att om ett uttalande inte beskrivs tydligt för vad som har gjorts under granskningsprocessen kan

inte intressenter förlita sig på revisorns uttalande. Författarna till den här studien ställer sig därför frågan om förväntningsgapet förväntas öka mellan revisorn och företagens intressenter då intressenter troligtvis vill kunna följa arbetsprocessen revisorerna gjort i sin granskning bakom uttalandet för att på så vis kunna bedöma om de anses vara pålitliga eller ej. Om inte granskningsprocessen beskrivs på ett utförligt sätt menar författarna till den här studien att det blir svårt för en intressent att veta om detta grundar sig på verkliga verifieringar eller om det bara är en skönmålning av revisorernas arbete.

Giacomo och Lucia (2009) beskriver att trovärdigheten i revisorernas bestyrkande bygger på att deras tillvägagångssätt i granskningsprocessen bör vara tydligt förmedlat i deras uttalanden. Även om trovärdighet är svårt att mäta anser författarna till den här studien att trovärdigheten som finns idag är utan tydliga beskrivningar i uttalandena. Trovärdigheten grundar sig därför endast på ett rykte revisorerna haft sedan tidigare arbetsområden (Guénin-Paracini & Gendron, 2010). I ett nytt arbetsområde med större ansvar, där revisorer i många fall inte känner sig trygga att arbeta i (Chiang & Northcott, 2010), är det av stor vikt att vara tydliga i sin kommunikation med företagens intressenter för att på så vis minska förväntningsgapet. Författarna till denna studie antar att förväntningsgapet kan öka om det finns samma förväntningar på revisionen av hållbarhetsfrågor som på de finansiella delarna. Revisorer besitter som tidigare nämnt på mer erfarenhet inom den finansiella revideringen och om det är liknande förväntningar på icke-finansiella kan intressenterna bli missnöjda då revisorer inte kommer kunna uppnå de höga förväntningarna. Därför är transparens av stor vikt.

Att vara revisor har länge varit ett yrke som främst har fokuserat på revision av finansiella rapporter som tydliggörs i studiens bakgrund. Även om planeringen av granskningen hållbarhetsredovisningar har visat sig skilja sig stort från finansiella redovisningar, har resultatet visat att revisorn har en tendens att utgå ifrån samma granskningsprocess som i den finansiella revisionen. Det har också inneburit att revisorer försöker undvika all den granskning som inte utgår från data i form av siffror och styrelsedokument (Chiang & Northcott, 2010). Att revisorer försöker undvika sådan granskning menar Andon et al. (2014) kan bero på att bestyrkande av hållbarhetsrapporter är ett nytt område och innebär nya utmaningar. Därför kan författarna till denna studie anta att det uppstår svårigheter när en revisor både ska planera och ta fram den information i hållbarhetsrapporter som är väsentlig

och innebär en större revisionsrisk, vilket minst sagt är en mycket mer ansträngande uppgift i jämförelse med den finansiella revisionen.

I och med att en revisor kan ha svårigheter med att få fram tillräcklig information för ett bestyrkande, anser författarna till denna studie att det äventyrar revisorns syfte och de sociala förväntningarna på dess profession. De artiklar som har bidragit med mest resultat i den här studien uttrycker alla (O'Dwyer & Owen, 2005; Gillet, 2012; Chiang & Northcott, 2010), ett ifrågasättande av revisorns oberoende. Resultatet tyder på att det finns stora problem i framtagning av information, revisorernas motvilja och okunskap i granskningen av hållbarhetsfrågor samt att revisorerna har ett blint förlitande på att det som företagen säger är korrekt. I och med dessa problem ifrågasätter även författarna till denna studie att revisorn därmed går ifrån sitt grundläggande syfte som oberoende granskare mellan företagets ägare och dess ledning. Även Joint Monitoring Unit uttrycker revisorernas stora misslyckande att inte kunna göra en fullständig och djupgående granskning av ett företags redovisade information. Resultaten från studien styrker också tidigare forskning som säger att revisorer i många hänseenden avsäger sig en del av ansvaret eller tar hjälp av en hållbarhetsexpert i sin granskningsprocess (Wallage, 2000). Det skapar tvetydigheter om vad som är revisorns roll och faktiska ansvar i processen. Då revisorn tar hjälp av en expert inom området blir det ett delat ansvar och revisorn tar således inte på sig hela ansvaret. Att ta hjälp av en expert menar Giacomo och Lucia (2009) minskar revisorns professionella kompetens.

Som tidigare nämnt är bestyrkande av hållbarhetsrapporter ett relativt nytt område (Free, Salterio & Shearer, 2009) vilket innebär det att det är under utvecklingsfas och det blir svårt för revisorerna att hänga med i förändringarna (Kolk & Perego, 2010). Detta kan vara en av anledningarna till varför fem artiklar (Chiang & Northcott, 2010; Gürtürk & Hahn, 2015; O'Dwyer & Owen, 2005; Gillet, 2012; Wallage, 2000) i studiens resultat ifrågasätter revisorer som lämplig profession för granskning av hållbarhetsrapporter. Ifrågasättandet grundas på deras brister i kunskap och därmed användandet av hjälp från utomstående sakkunniga, samt att deras uttalanden inte visar vad som faktiskt har granskats. Att revisorer inte kan visa för intressenterna vad som har utförts minskar både tillförlitligheten och dess trovärdighet i deras arbete.

Ifrågasättandet av revisorernas kunskap och kompetens i deras granskning av hållbarhetsfrågor stärks även ytterligare av annan vetenskaplig forskning av Ruiz-Blanco och

Fernández-Feijóo-Souto (2012) samt Perejo (2009) som menar att det finns bättre alternativ för externt bestyrkande av en sådan typ av rapport. De menar att det är ett arbete för experter inom de specifika områdena istället för en revisor som inte besitter samma erfarenheter inom ämnet. Att den här studiens resultat även visar att revisorer tar hjälp av sakkunniga och inte förmår att själva ta på sig hela ansvaret i sitt bestyrkande stärker författarnas tvivel då annan profession anses ha mer kunskap i granskningen av hållbarhetsrapporter.

En granskning av företagets hållbarhetsarbete har begränsningar i form av valda säkerhetsnivåer på granskningen i de större standarderna som används. Det är en indikation på att all information i rapporten som granskas inte kommer att bli bestyrkt eller uttalad om. Däremot har den här studiens resultat visat att standarderna i sig inte når hela vägen för att uppnå tillräcklig vägledning för revisorerna (Gürtürk & Hahn, 2015; O'Dwyer & Owen, 2005; Gillet, 2012). Det har därför visat sig i den här studiens resultat att fler revisorer använder sig av en kombination av olika standarder för att uppnå så tydlig vägledning som möjligt. Förklaringen kan också sökas i att både ISAE 3000 och AA1000AS är väldigt standardiserade och ger inte tillräckligt omfattande vägledning i specifika branschområden enligt Wallage (2000) och Giacomo & Lucia (2009). Det antar den här studiens författare vara en orsak till varför standarderna i sig inte kan ge tillräcklig vägledning genom hela granskningsarbetet. Om däremot revisorer redan har kombinerat standarder kan en kombination av andra standarder som finns för de specifika branscherna finnas tillgängliga att använda sig utav (dock är inte dessa presenterade och undersökta i den här studien). Resultatet visar däremot att revisorer sällan rekommenderar en hög säkerhetsnivå vilket kan bero på en hög kostnad för företaget som inte väger upp till fördelarna av en hög säkerhetsnivå samt tidsbrist för revisorerna. Däremot är det viktigt att ta i beaktande vad den högre kostnaden beror på. Författarna till denna studie undrar därför om ökningen av kostnaden och möjlig tidsbrist beror på den tid som revisorn lägger ned på granskningen eller om den beror på behovet av att fler utomstående sakkunniga behöver involveras i processen. En annan aspekt utifrån studiens resultat är att höga säkerhetsnivåer inte förespråkas på grund av att bristande tillgång till information om företagets verksamhet.

Förväntningarna hos företagen styrs främst av dem själva då ett bestyrkande av hållbarhetsrapporten är frivilligt för privata bolag. Revisorer bör därför tillfredsställa företagets förväntningar i syfte att nå trovärdighet i utförandet av sitt arbete genom att endast granska enligt den säkerhetsnivå som efterfrågats. Med andra ord kan företaget själv välja

vilken säkerhetsnivå de vill ha på sin hållbarhetsrapport och i de flesta fall blir det den lägsta nivån (Chiang & Northcott, 2010; Gürtürk & Hahn, 2015). I denna studies bakgrund framgår det att det är viktigt för revisorn att uppfattas som legitim för att generera trovärdighet och förtroende bland kunder och intressenter (Whittle et al. 2013). I resultatet menar Chiang och Northcott (2010) att revisorer vill nå hög tillförlitlighet gentemot företagets intressenter som förlitar sig på revisorns bestyrkande. Chiang och Northcott (2010) menar även att revisorn bör utveckla ett mer detaljerat uttalande för att säkerhetsställa sin legitimitet, vilket tidigare nämnts i detta avsnitt. Enligt Lanis och Richardson (2012) uppfattas en organisation som legitim då man agerar utifrån samhällets förväntningar. Att utveckla ett mer detaljerat uttalande gör att samhället kan se mer genomgående hur processen ser ut vilket författarna till denna studie tror kan gynna revisorn eller revisionsbyråns legitimitet från intressenterna. För att revisorer på bästa sätt ska uppnå den trovärdigheten bör omfattningen av detaljtesterna utökas med en större omfattande granskning, men också att praxis i uttalandet ska bli mer genomgående avseende vad för arbete som faktiskt har utförts. Därför om intressenterna kan läsa vad som faktiskt har gjorts får uttalandet en större tydlighet avseende vilka grunder den vilar på och därmed ökad legitimitet.

Ett bestyrkande av en hållbarhetsrapport är idag inte lagstadgat för privata bolag som tidigare nämnts. Däremot visar resultat i studien att revisorer tenderar att söka efter regler och lagar för att underlätta deras arbetssätt i ett bestyrkande och specificera generaliserade uppgifter för vad försäkringsgivarna emellan ska utföra (Pontones Rosa & Perez Morote, 2016). Att införa lagar och regler kring detta tror författarna till denna studie skulle underlätta revisorernas arbete med vad som är väsentligt att granska och på så vis minska det förväntningsgap som finns mellan vad branschen utför och vad som förväntas av dem, vilket skulle påverka deras legitimitet positivt.

Legitimiteten för revisorer inom deras nya arbetsområde är idag tvetydig enligt författarna till denna studie då företag i branschen använder sig av olika standarder, uttalanden ser annorlunda ut och granskningsprocessen är av olika omfattning. En av artiklarna i resultatet beskriver att revisorer arbetar för en gemensam standard att utgå ifrån, som skulle kunna leda till ökad objektivitet och ansvarsskyldighet (Pontones Rosa & Perez Morote, 2016). Utifrån det antas revisorer försöka uppnå liknande granskningsprocesser samt uttalanden. Det tror författarna till denna studie beror på att revisorerna vill uppnå en liknande process som sker för de finansiella rapporterna där revisorerna känner störst trygghet. Ännu en anledning till att

revisorerna vill använda sig av gemensam standard kan bero på att de vill ha något att luta sig mot och kunna hänvisa till att standarden används av många i revisionsbranschen. Att ha en gemensam standard skulle även kunna öka branschens legitimitet då de alla genomför samma process. Om det uppstår skillnader i deras arbeten kan intressenter jämföra granskningsprocessen som uttalandet bör innehålla för alla inom revisionsbranschen.

Enligt Gillet (2012) har bolag inom Big Four egna hållbarhetsexperter inom företaget och antas i stor utsträckning inte behöver anställa någon extern expert för att kunna ta sig an ett sådant uppdrag. Därför antar författarna till denna studie att bolagen i fråga kan ta på sig hela ansvaret i en granskningsprocess och uttalandet om de har kunskapen inom sitt egna företag. Det verkar däremot vara en ekonomisk fråga om hur många bolag som faktiskt har möjligheten att göra detta. Dock har det inte ur den här studiens data framkommit om det beror på ett medvetet val från revisionsbolagens sida för att stärka sin legitimitet eller om det är av aspekter för ekonomisk vinning. I studiens resultat menar Giacomo och Lucia (2009) att om revisorn tar hjälp av en expert utanför revisionsbolaget för att kunna bestyrka en hållbarhetsrapport, skapar det tvetydighet om vad som är revisorns roll och ansvar i processen. Som tidigare nämnt menar Broberg (2013) att ett ökat arbetsområde medför ett ökat ansvar. Däremot kan författarna till denna studie ifrågasätta hur omfattande det ökade ansvaret faktiskt är i och med att de tar hjälp av experter inom hållbarhetsfrågor och får därmed ett delat ansvar.

Resultatet har visat att det finns en del områden som revisionsbranschen försöker påverka och utveckla för att nå en fullständig legitimitet. Vad som däremot också är tydligt är att det ändå verkar finnas en del bekvämligheter hos branschen som måste övervinnas för att detta ska ske. De större bolagen inom branschen antas lättare uppnå legitimitet eftersom det där anses att intressenter ger mer tillit till företag som funnits längre i branschen men också är de största inom branschen internationellt. Tilliten från intressenterna verkar finnas där oavsett om revisorns uttalande är utförligt skrivet eller inte då revisorn är den främsta bestyrkaren inom området. Samtidigt tenderar valet av försäkringsgivare att bero på om att det är en väletablerad bransch, vilket redovisnings- och revisionsbranschen är till skillnad från de branscher andra experter jobbar inom. Tillförlitligheten ligger därför i företaget och inte endast i tillfredsställningar av förväntningar då branschen är väletablerad vilket kan indikera på kvalitet och erfarenhet samt att de större bolagen med starka varumärken antas indikera samma sak. Vilket även i sin tur stärks av Power (2003) påstående om att som revisor eller

revisionsbyrå inneha legitimitet behöver dock inte alltid stämma överens med att man utför en mer grundläggande eller effektivare revision (Power, 2003). Trots att det har visat sig inte vara så i alla fallen.

Utifrån studiens resultat och diskussionsområdena som tagits upp har det skapat en större kunskap och medvetenhet hos studiens författare. Det har framkommit att revisorer har en rad olika svårigheter i form av att inte inneha tillräcklig kunskap och erfarenhet inom olika områden när en granskning och bestyrkande av hållbarhetsredovisningar ska utföras. Vilket revisorerna heller inte kunnat finna fullt stöd i hos någon av de aktuellt framtagna standarderna. Det kan i sin tur innebära att revisorerna därmed frångår syftet med deras yrkesroll som oberoende och riskreducerande part. I studien har det diskuterats fram vikten av att revisorerna bör bli tydligare med detta till företags intressenter. På så vis kan ett förväntningsgap minska mellan revisorernas arbete och vad som förväntas av deras arbete oavsett om revisorernas kunskap och kompetens inte anses vara fullt tillräcklig inom vissa områden. Vad som däremot kunnat påvisas i den här studiens resultat är att revisorer till viss del istället för att fokusera på att bearbeta svårigheterna vilar bakom sin profession och varumärke för skapad trovärdighet. Frågan ställs därför av den här studiens författare hur länge till detta förhållande får fortgå och att intressenter som förlitar sig till stor del bör ställa sig frågan om intressenterna möjligen inte bör fortsätta med det. Revisorer antas trots allt vara de största försäkringsgivarna inom hållbarhetsrapporter. Även om en revision inom hållbarhetsfrågor troligen aldrig kan vara helt fri från felaktigheter så är det viktigt att intressenten själv kan göra sin bedömning och inte revisorerna, utifrån en kanske möjlig falsk förhoppning.

5.2 Metoddiskussion

Bestyrkande av hållbarhetsrapporter har endast forskats om i lite mer än två decennier och många empiriska studier har endast fokuserat på en liten del i ämnesområdet av det. Därför har en litteraturstudie varit intressant för en genomgående beskrivning av problematik och utveckling inom området. De artiklar som har studerats till resultatet följer ett års-spann där majoriteten är från år 2009 och fram tills år 2017 med undantag på tre artiklar som är från åren 2000, 2005 och 2006. I och med att bestyrkande av hållbarhetsrapporter är en uppåtgående trend har all information i de vetenskapliga artiklarna inte varit helt aktuell.

Valet av vetenskapliga artiklar har däremot gjorts medvetet för att finna vilka svårigheter en revisor står inför vid bestyrkande av hållbarhetsrapporter.

Under sökprocessen av vetenskapliga artiklar såg författarna till denna studie att få behandlade det specifika ämnet som skulle undersökas i studien. Trots att det gjordes ett medvetet val av funna artiklar var urvalet väldigt begränsat. Det var få artiklar som behandlade liknande syfte som denna studie och dem var till viss del svåra att tolka och finna väsentlig information till denna studie. Det var många av artiklarna som skrevs utifrån ett företagsperspektiv och handlade om varför företag väljer att anställa en revisor för att bestyrka hållbarhetsrapporten. Den grundläggande faktorn som alla valda artiklar behandlar i den här studien var problematiken för revisorn i en granskningsprocess av hållbarhetsfrågor. Anledningen till att det valdes att fokusera på själva svårigheterna var för att skapa medvetenhet hos intressenter som använder revisorns uttalande och bestyrkande som beslutsunderlag.

Som beskrivs i metodavsnittet använder författarna till studien sig endast av en sökmotor för att hitta vetenskapliga artiklar till litteraturstudien. För att få ett bredare urval av artiklar skulle fler sökmotorer kunnat inkluderas i sökprocessen. SöderScholar användes som tidigare nämnt på grund av dess tillgänglighet och pålitlighet utifrån författarnas synvinkel som båda har använt sökmotorn under hela sin studietid på högskolan.

Litteraturstudien baseras som tidigare nämnt på tio stycken vetenskapliga artiklar som fokuserar på revisionsbranschen inom Europa. Antalet ses som tillräckligt stort för att få en överblick över vilka de större problemen en revisor står inför under granskningsprocessen. Då artiklarna är både utförda kvalitativt och kvantitativt blir omfattningen på resultaten med större omfång. Trots att inte alla artiklar behandlar alla uppsatsens teman finns det likheter mellan dem. I och med att denna studie endast har tio vetenskapliga artiklar att utgå ifrån kan resultatet av dem inte generaliseras över hela revisionsbranschens problem i bestyrkande av hållbarhetsrapporter i Europa. Även om en generalisering inte kan göras har viktiga aspekter och likheter i artiklarna tagits upp. Att det finns likheter mellan dem visar däremot att problemen är återkommande inom Europa. Då denna studie är kvalitativ har inte syftet varit att generalisera resultatet.

Vad som däremot blir svårt i litteraturstudier är då resultatet bygger på tidigare forskning blir resultatet i en sådan studie förskjutet i något eller några år. Då författarna till denna studie tagit fram artiklar att basera studien på kan fler artiklar inom området ha skrivits och inte hunnit bli publicerade då denna studie utfördes.

Risken med att avgränsa sig till endast Europa är att forskning som gjorts i andra länder utanför Europa förbises. Revisionsbranschens större aktörer arbetar internationellt och förmodligen är deras angreppssätt för hur de granskar företagens rapporter utvecklade på liknande sätt. Vad som däremot kan skilja är hur väl utvecklat ett land är, både sett till ekonomiska- och miljöaspekter vilket kan skapa skillnader i vilken problematik en revisor står inför i granskningsprocessen. Att därför avgränsa sig till Europa var för att undersöka de länder som omfattas av det nya lagkravet om att upprätta hållbarhetsredovisning och utföra en extern rapport av informationen.

5.3 Studiens bidrag

Denna studie bidrar med en redogörande sammanställning av revisorers svårigheter vid granskning och bestyrkande av hållbarhetsrapporter. Vidare verkar studien för en ökad förståelse och medvetenhet för företags intressenter om vilka svårigheterna är och hur revisorerna arbetar för att skapa trovärdighet och legitimitet trots de möjliga bristfälligheter som kan uppstå i granskningen.

Något som var utmärkande i studien var att revisorer har bristande kunskap och kompetens inom en rad olika områden vid granskning och bestyrkande av hållbarhetsrapporter och tar ofta experthjälp. Studien kan därför även tänkas bidra till att nyansera bilden av revisorns kvalificering att bestyrka hållbarhetsrapporter.

5.4 Vidare forskning

Då den här studien grundar sig på en litteraturstudie hade det varit intressant om en liknande studie gjorts men med data som baseras på intervjuer med revisorer och sakkunniga. En sådan studie hade kunnat ge mer jämförbara svar än vad denna studie gjort. Även en studie där revisionsbranschens arbete i granskningsprocessen jämförs mellan revisorns arbete och andra försäkringsgivares arbete hade varit intressant. Hur skiljer de sig i process, kostnad,

utförandet av granskningen och uttalande? Anledningen till att det hade varit av intresse är för att artiklar i denna studie ifrågasätter revisorns roll gentemot andra försäkringsgivare.

Ett annat förslag på vidare forskning är att gå utanför den här studiens ramar och se det på ett mer internationellt plan och inte enbart forska inom området Europa som denna studie gjort. Då hade det kunnat undersökas om och vilka skillnader som finns mellan länder och världsdelar i bestyrkandet av hållbarhetsrapporter. Det kan även undersökas hur processerna ser ut i de olika länderna, om alla länder har kommit lika långt i utvecklingen av hållbarhetsredovisningar, både utifrån företagets och revisionens synvinkel samt hur problematiker beroende på land och välstånd kan se ut.

Ännu ett förslag är att jämföra olika standarder för granskning av icke finansiella rapporter som ger en vägledning i bestyrkandet som inte berör ekonomiska aspekter. Där kan det undersökas hur de mer djupgående skiljer sig i beskrivning av de olika aspekterna en granskning bör innefatta, eller vad dem innefattar. Att undersöka om det finns standarder för olika branscher som är mer specifika hur processens gång bör se ut.

Referenser

AccountAbility (2008). *Introduction to the revised AA1000 Assurance Standard and the AA1000 AccountAbility Principles Standard 2008*.

<http://www.unimc.it/it/ateneo/amministrazione/direzione-generale/pianificazione/reporting/documenti/bs/09bsintroductiontotherevisedaa1000asandaa1000aps2008.pdf> [2017-04-19]

Accountability (2016) *Licensing for AA1000AS (2008)*.

<http://www.accountability.org/standards/licensing/licensing-overview/> [2017-04-20]

Andon, P., Free, C. & Sivabalan, P. (2014). The legitimacy of new assurance providers: Making the cap fit. *Accounting, Organizations and Society*, 39(2) s. 75-96.

Bertilsson, M. (1987). Om legitimitet. I Bergryd, U. (red.). *Den sociala fantasin: teorier om samhället*. Stockholm: Rabén & Sjögren.

Birkmire, J., Lay, J. & McMahon, M. (2007). Keys to effective third-party process safety audits. *Journal of Hazardous Materials*, 142(3), s. 574-581.

Boele, R. & Kemp, D. (2005). Social Auditors: Illegitimate Offspring of the Audit Family. *Journal of Corporate Citizenship*, 2005(17) s. 109-119.

Bourdieu, P. (1984). *Distinction; A social critique of the judgement of taste*. Cambridge: Harvard University Press.

Broberg, P. (2013). *The auditor at work. A study of auditor practice in Big 4 audit firms*. Diss., Lunds universitet. Lund: Univ.

Bryman, A. & Bell, E. (2013). *Företagsekonomiska forskningsmetoder*. 2. uppl., Stockholm:Liber.

Chiang, C. & Northcott, D. (2010). The audit consideration of environmental matters: Best practice or business as usual? *Pacific Accounting Review*, 22 (3), s. 199-223.

Corporate Register (2008). *The CSR Assurance Statement Report*.
<https://www.corporateregister.com/pdf/AssureView.pdf> [2017-04-03]

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

Dir 2014/95/EU, Europaparlamentets och rådets direktiv. *Disclosure of non-financial and diversity information by certain large undertakings and groups* [Elektronisk]. Strasbourg: Europaparlamentet. <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A32014L0095> [2017-04-09]

Europakommissionen (2014). *Improving corporate governance: Europe's largest companies will have to be more transparent about how they operate*. Bryssel: Europakommissionen. http://europa.eu/rapid/press-release_STATEMENT-14-124_en.htm [2017-04-05]

Fagerström, A. & Hartwig, F. (2016). Från hållbarhetsrapportering och bestyrkande till hållbarhetsredovisning och revision. *Tidningen Balans*, 7 mars.

Fama F, Eugene. (1980). Agency problems and the Theory of the firm. *Journal of Political Economy*, 88(2), s. 288-307.

Free, C., Salterio E, S. & Shearer, T. (2009). The construction of auditability: MBA rankings and assurance in practice. *Accounting, Organizations and Society*, 34(1) s. 119-140.

FAR (2004). *FAR:s Revisorsbok 2000*. 4. uppl. Stockholm: FAR Förlag

FAR (2005). *Revision – en praktisk beskrivning*. Stockholm: FAR förlag.

Fernández-Feijóo-Souto, B., Romero, S. & Ruiz-Blanco, S. (2012). Measuring quality of sustainability reports and assurance statements: characteristics of the high quality reporting companies. *International Journal of Society Systems Science*, 4(1) s. 5-27.

Giacomo, M. & Lucia, B. (2009). Assurance Service for Sustainability Reports: Standards and Empirical Evidence. *Journal of Business Ethics*, 87(1) s. 289-298.

Gillet, C. (2012). A study of sustainability verification practices: the French case. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 8(1) s. 62-84.

Global Reporting Initiative (2006). *Riktlinjer för hållbarhetsredovisning*.

<https://www.globalreporting.org/resource/library/GRI-G3-Swedish-Reporting-Guidelines.pdf>
[2017-03-01]

Guba E, G. & Lincoln Y, S. (1994). Competing paradigms in qualitative research. I Denzin N, K. & Lincoln Y, S. (red.). *Handbook of qualitative research*. Thousand Oaks: Sage Publications, s. 105-117.

Guénin-Paracini, H. & Gendron, Y. (2010). Auditors as modern pharmakoi: Legitimacy paradoxes and the production of economic order. *Critical Perspectives On Accounting*, 21(2) s. 134-158.

Gürtürk, A. & Hahn, R. (2015). An empirical assessment of assurance statements in sustainability reports: smoke screens or enlightening information? *Journal of Cleaner Production*, 136(Part A) s. 30-41.

Hond, F., Bakker, F. & Neergaard, P. (2007). *Managing Corporate Social Responsibility in action - Talking, doing and measuring*. Hampshire: Ashgate Publishing.

Kolk, A. & Perego, P. (2010). Determinants of the adoption of sustainability assurance statements: An international investigation. *Business Strategy and the Environment*, 19(3) s. 182–198.

IAAB (2011). *ISAE 3000 (Revised) Assurance Engagements Other Than Audits or Reviews of Historical Financial Information*. New York: IFAC.

https://www.aicpa.org/Research/Standards/AuditAttest/ASB/Documents/Mtg/1205/2012_05_ASB_Item2B.pdf [2017-03-21]

IFAC (2003). *Assurance Engagement - completed*. <https://www.iaasb.org/projects/assurance-engagements-completed> [2017-03-21]

Jensen M, C. & Meckling W, H. (1976). Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of financial economics*, 3(4) s. 305-360.

KPMG (2016). *Krav på hållbarhetsrapportering från och med 2017*.

<https://home.kpmg.com/se/sv/home/nyheter-rapporter/2016/03/krav-pa-hallbarhetsrapportering-fran-1-juli.html> [2017-03-02]

Lanis, R. & Richardson, G. (2012). Corporate social responsibility and tax aggressiveness: a test of legitimacy theory. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 26(1) s. 75-100.

Larsson, L-O. & Ljungdahl, F. (2008). *License to operate, CSR och hållbarhetsredovisning i praktiken*. Falun: Ekerlids förlag.

Lennartsson, R. (2013). *Efterfrågestyrd granskning - hot eller möjlighet?* Tidningen Balans.

<http://www.tidningenbalans.se/nyheter/efterfragestyrd-granskning-hot-eller-mojlighet/> [2017-04-26]

Lennartsson, R. (2016). Blomstrande tider för hållbara affärer. *Tidningen Balans special*, 30 maj.

<https://www.far.se/contentassets/1dd1e2c7c54348649175e9c09c3f5cce/balans-special---hallbarhet.pdf> [2017-08-05]

Manetti, G. & Becatti, L. (2009). Assurance Services for Sustainability Reports: Standards and Empirical Evidence. *Journal of Business Ethics*, 87(Supplement 1) s. 289-298.

Maroun, W. (2017). Assuring the integrated report: Insights and recommendations from auditors and preparers. *The British Accounting Review*, 49(3) s. 329-346.

O'Donovan, G. (2002). Environmental disclosures in the Annual Report: Extending the Applicability and Predictive Power of Legitimacy Theory. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 15(3) s. 344-371.

O'Dwyer, B. & Owen, D. (2005). Assurance statement practice in environmental, social and sustainability reporting: a critical evaluation. *British Accounting Review*, 37(2) s. 205-229.

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) s. 31-52.

Olsson, H. & Sörensen, S. (2011). *Forskningsprocessen: kvalitativa och kvantitativa perspektiv*. Stockholm: Liber.

Perego, P. (2009). Causes and Consequences of Choosing Different Assurance Providers: An International Study of Sustainability Reporting. *International Journal of Management*, 26(3) s. 412-425.

Power, M. (1997). *The audit society; rituals of verification*. 1. uppl. New York: Oxford University press.

Power, M. (2003). Auditing and the production of legitimacy. *Accounting, Organizations and Society*, 28(4) s. 379-394.

Näringsdepartementet (2007). *Riktlinjer för extern rapportering för företag med statligt ägande*. Stockholm: Regeringskansliet.

<http://www.regeringen.se/49bb56/contentassets/c8839780f4d142b8a60d01af80588f75/riktlinjer-for-extern-rapportering-for-foretag-med-statligt-agande> [2017-04-03]

Revisorsnämnden (2017). *Den framtida revisionen - Förslag till åtgärder för förbättrad revisionskvalitet och stärkt förtroende för revisorer och revisionen i Sverige*.
http://www.revisorsnamnden.se/rn/showdocument/documents/yttranden_skrivelser_m_m/2017/framtida_revisionen_2017_03_03.pdf [2017-04-02]

Pontones R, C. & Perez M, R. (2016). The audit report as an instrument for accountability in local governments: a proposal for Spanish municipalities. *International Review of Administrative Sciences*, 82(3) s. 536-558.

Rezaee, Z. (2004). Restoring public trust in the accounting profession by developing anti-fraud education, programs and auditing. *Managerial Auditing Journal*, 19(1) s. 134-148.

Rowley, J. & Slack, F. (2004). Conducting a literature review. *Management Research News*, 27(6) s. 31-39.

Ruhnke, K. & Gabriel, A. (2013). Determinants of voluntary assurance on sustainability reports: an empirical analysis. *Journal of Business Economics*, 83(9) s. 1063-1091.

Salehi, M. (2011). Audit expectation gap: Concept, nature and trace. *African Journal of Business Management*, 5(21) s. 8376-8392.

Sethi, S. P. (1978). Advocacy advertising - The American experience. *California Management Review*, 21(1) s. 55-68.

Simunic, A. D. (1984). Auditing, consulting, and auditor independence. *Journal of accounting research*, 22(2) s. 670-702.

Tan-Sonnerfeldt, A. (2011). *The development and use of standards by non-state actors; a study of the dynamics of regulation sustainability assurance*. Diss., Lund University. Lund: Univ.

Wallage, P. (2000). Assurance on Sustainability Reporting: An Auditor's View. *Journal of Practice & Theory*, 19(1) s. 53-63.

Whittler, A., Carter, C. & Mueller, F. (2014). Above the fray: Interests, discourse and legitimacy in the audit field. *Critical Perspectives on Accounting*, 25(8) s. 783-802.

Yngeman, A. & Malm, T. (2016). *Företagens rapportering om hållbarhet och mångfaldspolicy*. Stockholm: Justitiedepartementet

<http://www.regeringen.se/49aea4/contentassets/951e5cdee12e439c87828e06c7f268a6/foretagens-rapportering-om-hallbarhet-och-mangfaldspolicy> [2017-04-05]

Öhman, P., Häckner, E., Jansson A-M. & Tschudi, F. (2006). Swedish auditors' view of auditing: Doing things right versus doing the right things. *European Accounting Review*, 15(1) s.89-114.

Bilagor

Bilaga 1

Översikt av litteraturstudiens artiklar

Nr	Titel	Författare	Tidskrift	Årtal
1	<i>An empirical assessment of assurance statements in sustainability reports: smoke screens or enlightening information?</i>	Gürtürk. A., Hahn. R.	Journal of Cleaner Production	2016
2	<i>An investigation of TBL report assurance statements: UK and European evidence</i>	Deegan. C., Cooper J. B., Shelly. M.	Managerial Auditing Journal	2006
3	<i>Assurance Service for Sustainability Reports: Standards and Empirical Evidence</i>	Giacomo. M., Becatti. L.	Journal of Business Ethics	2009
4	<i>Assurance statement practice in environmental, social and sustainability reporting: a critical evaluation</i>	O'Dwyer. B., Owen L. D.	The British Accounting Review	2005
5	<i>Assurance on Sustainability Reporting: An Auditor's View</i>	Wallage. P.	Auditing: A Journal of Practice & Theory	2000
6	<i>Assuring the integrated report: Insights and recommendations from auditors and preparers</i>	Maroun. W.	The British Accounting Review	2017
7	<i>A study of sustainability verification practices: the French case</i>	Gillet. C.	Journal of Accounting & Organizational Change	2012
8	<i>Seeking legitimacy for new assurance forms: The case of assurance on sustainability reporting</i>	O'Dwyer. B., Owen. D., Unerman. J.	Accounting, Organizations and Society	2011
9	<i>The audit consideration of environmental matters: Best practice or business as usual?</i>	Chiang. C., Northcott. D.	Pacific Accounting Review	2010
10	<i>The audit report as a instrument for accountability in local governments: a proposal for Spanish municipalities</i>	Pontones Rosa C. & Perez Morote R.	International Review of Administrative Sciences	2016