



Vad är finska revisorers inställning till hållbarhetsgranskning?

*-En kvalitativ studie om revisorers utmaningar i granskningen av
hållbarhetsrapporter*

Markus Hakala - 41684 & Robin Hagberg - 2001718

Magisteravhandling i redovisning och styrning

Handledare: Thomas Carrington

Fakulteten för samhällsvetenskaper, ekonomi och juridik

Åbo Akademi

2023

ÅBO AKADEMI – FAKULTETEN FÖR SAMHÄLLSVETENSKAPER OCH EKONOMI

Abstrakt för avhandling pro gradu

Ämne: Redovisning och styrning	
Författare: Markus Hakala och Robin Hagberg	
Arbetets titel: Vad är finska revisorers inställning till hållbarhetsgranskning?	
Handledare: Thomas Carrington	
Abstrakt: <p>Publiceringen av hållbarhetsrapporter har under en längre tid ökat samtidigt som nya hållbarhetsstandarder utvecklats. Granskningen av hållbarhetsrapporterna är en växande marknad och i dagens läge finns det inga krav på vem som kan utföra en hållbarhetsgranskning och ge ett utlåtande, vilket påverkar granskningens kvalitet och trovärdighet. Både revisorer och konsulter kan fungera som hållbarhetsgranskare och det forskning som stöder båda yrkesgruppernas kunskaper och brister. Tidigare har hållbarhetsrapporteringen saknat gemensamt ramverk. Därför har jämförbarheten och granskningen varit utmanande men i och med nya EU-direktiv och andra rapporteringsstandarder så har det skett framsteg och som en följd av detta har hållbarhetsgranskningen också utvecklats.</p> <p>Avhandlingens syfte är att förbättra förståelsen av de utmaningar som de finska revisorerna står inför när de granskar företagens hållbarhetsrapporteringar och öka medvetenheten för betydelsen av hållbarhetsgranskning. Studier visar att en stor del av marknaden av hållbarhetsgranskning utförs av revisorer på Big 4 företagen och därför är detta ett viktigt ämne att studera. Granskningsmarknaden är för tillfället oreglerad och företag kan själva välja granskare, vilket kan leda till att nivån på granskningen kan skilja sig betydligt beroende på vem som utfört granskningen.</p> <p>Avhandlingens resultat visar att de utmaningar som revisorerna står inför, och som de själva anser att är de mest problematiska, handlar om företagens bristande data som hindrar granskare från att höja nivån på granskningen av rapporterna. Respondenterna försäkrar att kunskapen för hållbarhetsgranskning finns inom Big 4 och de är redo att utföra granskningar på samma nivå som redan görs på finansiella rapporter då företagen kan producera det material som krävs.</p>	
Nyckelord: Hållbarhet, Hållbarhetsgranskning, Big 4, Revisorer	
Datum: 10.5.2023	Sidantal: 79

Innehållsförteckning

1. Introduktion	5
1.1. Bakgrund.....	5
1.2. Problemområde	6
1.3. Syfte	8
1.4. Disposition	9
2. Bakgrund och teori.....	10
2.1. Hållbarhetsrapportering	10
2.1.1. CSR.....	11
2.1.2. GRI.....	13
2.2. Direktiv och standarder	14
2.2.1. Non-Financial Reporting Directive.....	14
2.2.2. Corporate Sustainability Reporting Directive.....	15
2.2.3. Granskningsstandarderna AA1000 och ISAE 3000.....	17
2.3. Revisorns yrkesfärdigheter	20
3. Tidigare forskning.....	22
3.1. Revisorernas kunskaper vid granskning av hållbarhetsrapporter.....	22
3.2. Granskningen av hållbarhetsrapporter	26
3.3. Granskningsstandarderna AA1000 och ISAE 3000.....	32
4. Metod.....	36
4.1. Forskningsmetod.....	36
4.2. Urval	38
4.3. Validitet och tillförlitlighet	40
5. Empiri och analys	42
5.1 Introduktion.....	42
5.2 Hållbarhet i allmänhet.....	44
5.3 Hållbarhetsgranskning	46
5.4 Yrkeskompetens.....	50
5.5 Framtidsutsikter	52
6. Diskussion.....	54
6.1. Hållbarhet i allmänheten	54
6.2. Hållbarhetsgranskning	57
6.3. Yrkeskompetens.....	60
6.4. Framtidsutsikter	62
7. Avslutning.....	64
7.1. Sammanfattning	64
7.2. Avhandlingens begränsningar.....	66

7.3. Förslag till fortsatt forskning.....	67
Källor.....	68
Bilagor.....	76

1. Introduktion

1.1. Bakgrund

Under de senaste decennierna har utvecklingen inom hållbarhet och företagsansvar gjort stora framsteg och företagen har utvecklat rapporteringen på ett helt annat sätt än tidigare. Efter att den första publikationen av en separat hållbarhetsrapport blev gjord 1989 har flera företag följt utvecklingen och börjat publicera hållbarhetsrapporter om sitt miljömässiga och sociala arbete, vilket är något som intressenter är intresserade av (Kolk, 2004). Företag och intressenter har ökat sitt intresse för hållbar utveckling samtidigt som både konsumenter och olika intressegrupper har högre förväntningar på företagens verksamhet än förr samt den information som publiceras.

Aktieägare och andra externa intressenter är viktiga orsaker till att företag kontinuerligt vill skapa långsiktiga planer och förbättra sina processer. I och med det ökade intresset för hållbarhet har en mera transparent och ingående rapportering av företagsverksamheten utvecklats. Tsagas och Villiers (2020) menar att den icke-finansiella rapporteringen inte längre bör ses som frivillig verksamhet utan som något intressenter förväntar sig från företagen. Det betyder även att avsaknaden av hållbarhetsrapportering kan ge en negativ bild av företaget. Silvola och Vinnari (2020) nämner därtill att en granskning av sådana rapporter ökar samhällets förtroende för rapporterna. Företagen har uppfattat vikten av att möta konsumenternas förväntningar och driva sin verksamhet på ett sätt som inte endast gynnar konsumenternas ekonomi utan också de miljömässiga aspekterna, som konsumenterna förväntar sig att företag upprätthåller.

I början på 2000-talet var hållbarhetsrapportering mycket oreglerad och företagen hade friheten och möjligheterna att utveckla sin rapportering självständigt för att tillfredsställa intressenternas förväntningar. Misstankar gentemot företags rapportering

och förbiseende av miljöaspekter i verksamheten skapade ett tryck på ökad transparens och rapportering av verksamheten för att återfå det externa förtroendet (Kolk, 2003). Idag kräver flera investerare verifierade data, och för börsbolag ger detta en konkurrensfördel för att locka investerare och placerare som värderar hållbarhetsinformation (Silvola, 2021). Finlands Revisorer rf (2019) konstaterade att revision och revisorernas yrke håller på att förändras och granskning av företagsansvar och hållbarhet kommer vara ett fokusområde i en revision. Det tidigare EU-direktivet NFRD (Non-Financial Reporting Directive) från 2014 trädde i kraft i Finland år 2018 innebar att företag med 500 eller flera anställda skulle utföra så kallade icke-finansiella rapporter. Under 2022 godkändes det nya EU-direktivet CSRD (Corporate Sustainability Reporting Directive) som innebär att hållbarhetsgranskningen från och med 2024 officiellt träder i kraft och blir lagstadgat för allt fler företag, och standarderna liksom processerna för rapporteringen förtydligas. Företagen får klarare rapporteringsramverk och granskarens roll samt uttalanden blir allt viktigare.

1.2. Problemområde

Hållbarhetsgranskning är ett nytt koncept som erbjuds av både revisionsbyråerna och konsulter (Fernandez-Feijoo m.fl., 2016). De senaste åren har företag ägnat mer uppmärksamhet åt hållbarhetsfrågor och utvecklat rapporteringen som en följd av det ökade trycket från intressenter och samhället i allmänhet (Minutiello & Tettamanzi, 2022). Den information som företagen publicerat har mottagits av investerare med en del kritik på grund av att informationen har saknat jämförbara och verifierbara data (Christensen m.fl., 2021). Silvola (2021) poängterar att avsaknaden av en enhetlig rapporteringsmodell för hela marknaden förvränger resultaten och tillåter selektiv rapportering och möjliggör således till greenwashing eller missvisande rapportering. Fernandez-Feijoo m.fl. (2016) studie visar att företag som frivilligt låter granska sina rapporter oftare väljer att använda sig av sin revisionsbyrå för att revisorerna redan är bekanta med företaget. Enligt Fernandez-Feijoo m.fl. (2016) har de fyra stora revisionsbyråerna (Big 4: Deloitte, EY, KPMG & PwC) ett stort inflytande på

marknaden och kan genom att erbjuda hållbarhetsgranskning bygga kundlojalitet och öka sin marknadsandel.

Boiral m.fl. (2019) studie lyfter fram professionaliseringen av hållbarhetsgranskare och avsaknaden av reglering för granskarens kunskaper. I deras studie där konsulter och revisorer har intervjuats så kritiserar båda grupperna varandra för brist på professionalism och anser att de själva har bättre kunskap att utföra granskningarna. Därtill anser Boiral m.fl. (2019) att kvalifikationerna hos de flesta granskare är otillräckliga för att göra en hållbarhetsgranskning men detta kan kompenseras genom granskningsteam med olika kompetenser. Silvola och Vinnari (2021) som studerat den finska marknaden lyfter också upp kritiken från intressenter emot företagen. På en begränsad granskningsnivå kan företagen välja vilka delar av hållbarhetsrapporterna de väljer att låta granskas och det kan förbli oklart för intressenter vilka delar av rapporterna som är granskade, vilket i sin tur kan försämra trovärdigheten av hållbarhetsrapporterna.

Krasodomska m.fl. (2020) tar i sin artikel upp NFRD och revisorernas kunskap samt attityd till icke-finansiell granskning. Krasodomska m.fl. (2020) tar upp tre huvudfaktorer i sin artikel angående revisorernas yrkeskompetens för hållbarhetsgranskningen; revisorernas attityd, den allmänna förståelsen och arbetserfarenhet om icke-finansiella rapporter. Revisorernas attityd angående icke-finansiell rapportering är beroende på ifall de har fått utbildning inom ämnesområdet. De anser att det redan nu finns tillräckligt med möjligheter till utbildning inom granskningen av icke-finansiell rapportering, dess betydelse och varför de upprättas. Äldre revisorer har en tendens att vara motvilliga att fördjupa sig i de nya kraven inom icke-finansiell rapportering eftersom det förändrar deras traditionella karaktär. Krasodomska m.fl. (2020) anser att de revisorer som arbetar i större multinationella revisionsbyråer och är utbildade inom området är mera öppna för förändringarna än revisorer som arbetar i mindre revisionsbyråer. En annan risk enligt Krasodomska m.fl. (2020) är att utbildningen inte erbjuder framtida revisorer tillräckligt med material om icke-finansiell rapportering och detta gör att deras kunskaper för granskning är bristfälliga då de kommer till arbetslivet.

Silvola och Vinnari (2021) skriver att de finska revisionsbyråerna redan påbörjat arbetet med att utbilda företag i hållbarhetsarbetet och rapporteringsprocesserna. Revisorerna har starka interna kontroller och systematiska metoder som stöder deras arbete i granskningar av icke-finansiella rapporter. Det som för tillfället saknas inom forskningen är hur revisorerna ser på sin roll inom hållbarhetsarbetet och deras egen inställning till hållbarhetsgranskning. Eftersom revisorerna har en betydande roll som hållbarhetsgranskare är det viktigt att studera deras intresse att utföra hållbarhetsgranskningar. Boiral m.fl. (2019) har kritiserat revisorernas kunskaper inom hållbarhetsgranskning och huruvida de är rätt aktör att utföra granskningar. Speciellt efter godkännandet av CSRD och den ökade arbetsmängden detta medför är det relevant att diskutera revisorernas roll. Granskningarna utförs fortfarande på begränsad nivå men ska på sikt höjas till rimlig granskningsnivå på samma sätt som den finansiella revisionen görs idag. Detta kräver att den revisorn eller revisionsbyrån uttalar sig om hållbarhetsrapporten uppfyller de krav som EU ställt baserat på den begränsade granskningen (EU-kommissionen, 2022).

1.3. Syfte

Syftet med avhandlingen är att öka förståelsen av de utmaningar som de finska revisorerna står inför när de granskar företagets hållbarhetsrapportering och öka medvetenheten för betydelsen av hållbarhetsgranskningar. Avhandlingen strävar också till att lyfta fram revisorernas egna tankar och deras inställningar till hållbarhetsgranskning.

Avhandlingens empiriska bidrag kommer från den kunskap som revisorerna delar med sig av om ämnesområdets utveckling och deras inställningar samt erfarenheter av den påverkan som utvecklingen haft på revisorernas arbete. Eftersom vi vill förbättra förståelsen av de utmaningar som hållbarhetsgranskning står inför så kommer frågeställningen vara följande:

- Vilka faktorer inverkar på revisorernas utförande av hållbarhetsgranskningar?

Det bidrag som denna magisteravhandling tillför ämnet kommer från de kvalitativa semistrukturerade intervjuerna. Den kvalitativa intervjustudien ger meningsfulla insikter från professionella individer som har praktiska erfarenheter av ämnet. Intervjuerna tangerar även företagens interna processer och beslutsfattande men syftet och forskningsfrågan fokuserar på revisorernas inställning till rollen som granskare.

1.4. Disposition

Avhandlingen är strukturerad som följande. Till näst följer bakgrund och teori om hållbarhetsrapportering, direktiv samt standarder som är relevanta för avhandlingen. Därefter fortsätter det med tidigare forskning hållbarhetsgranskning och om revisorer som hållbarhetsgranskare. Till näst beskrivs metoden och därefter empiri och analys. I diskussionen analyseras empiriska resultatet tillsammans med den tidigare forskningen som tagits upp i avhandlingen. Till sist kommer en sammanfattning av studien, avhandlingens begräsningar och förslag till vidare forskning.

2. Bakgrund och teori

I detta kapitel tas det upp relevanta begrepp och teorier som är väsentliga för avhandlingen. En introduktion till hållbarhetsrapportering, EU-direktiv och rapporteringsstandarderna tas upp som är centrala inom ämnesområdet.

2.1. Hållbarhetsrapportering

Hållbarhetsrapporteringen och sättet den kommuniceras utåt är viktigt för företagens image ifall de vi ses som hållbara aktörer. Hållbarhetsrapportering har blivit populärare, och detta har som följd också ökat mängden företag som rapporterar om sitt hållbarhetsarbete. Trots det är området i upptaktsfasen och utvecklas fortfarande. Den finansiella rapporteringen har utvecklats och standardiserats i över hundra år medan hållbarhetsrapporteringen i jämförelse är ett nytt koncept (Tschopp & Huefner, 2015). Den finansiella rapporteringen hade samma problematik i sitt tidiga stadium där företag undvek att rapportera negativ information. I och med utvecklingen av jämförbarheten hos finansiell rapportering gav den också större nytta för intressenter. Perrini (2006) diskuterade tidigt att företag tenderar att fokusera på vissa delområden inom hållbarhetsrapporteringen för att dessa kan ses som strategiska övertag över konkurrenterna inom samma bransch. Detta har också resulterat i att intressenter endast kan bedöma det materialet som företagen har valt att delge i sin rapport.

En viktig del av hållbarhetsrapporteringen är att företaget skapar trovärdighet hos intressenter när det kommer till icke-finansiella frågor. Hållbarhetsrapporteringen måste vara tillförlitlig och utformad enligt de riktlinjer och standarder som finns för att uppnå tillräckligt hög kvalitet och täcka aspekter som transparens, inkludering och relevans som förväntas (Herzig & Schaltegger, 2006). Boiral m.fl. (2019) lyfter fram, efter att ha studerat hållbarhetsrapportering ur en revisors synvinkel, att den största grunden till kvaliteten och tillförlitligheten i rapporterna ligger i granskarens eget omdöme och de

riktlinjer revisorn har för hållbarhetsgranskning. Det finns tidigare litteratur som skrivits inom hållbarhetsgranskning men fortfarande finns det områden där det saknas studier. Tillgång till information, praxis för insamling av data samt hur dessa data behandlas är något som borde studeras mera. Ruiz-Barbadillo och Martinez-Ferrero (2021) diskuterar att hållbarhetsgranskningens syfte är att öka intressenternas tillit till hållbarhetsrapporteringen. Målet för företag är att uppvisa relevant och trovärdig information i sin rapportering och hållbarhetsgranskarnas uppgift är att godkänna det rapporterade materialet för att på så sätt minska osäkerheten och informationsasymmetrin som finns mellan företagen och intressenterna. Hållbarhetsrapporteringen har kritiserats för att den inte följer samma höga standard av transparens och tillförlitlighet som den finansiella rapporteringen. Detta har lett till att många intressenter har vänt sig till tredje parter för att få bekräftelse på den information som företagen publicerat, på samma sätt som den finansiella rapporteringen har krav på revision. Det har i sin tur gett revisorer och konsulter utökade arbetsuppgifter i form av hållbarhetsgranskning (Carlino, 2020). Sonnerfeldt och Pontoppidan (2020) har dock kritiserat hållbarhetsrapporteringens utveckling och standardisering, då de anser att det kan medföra försämrade satsningar hos företagen i och med att resurserna flyttas från själva hållbarhetsarbetet till att tillfredsställa rapporteringskraven.

Hållbarhetsrapporteringen är resultatet av det arbetet som företagen gjort och granskningen bör ses som ett stöd och kontroll av företagets processer. På samma sätt som revisorernas arbete i finansiell granskning är att säkerställa trovärdigheten av rapporterna. Även om hållbarhetsrapporteringen och regleringen har utvecklats mycket under åren så är det företagets eget ansvar att utveckla sina processer och hållbarhetsarbete på ett sätt som förbättrar verksamhetens helhet (Sonnerfeldt & Pontoppidan, 2020).

2.1.1. CSR

Definitionen för Corporate Social Responsibility (CSR) har varit ett omdiskuterat ämne och en konsensus på definitionen för begreppet saknas fortfarande (Grafström m.fl.,

2015). Europeiska kommissionen (2016) definierade begreppet som en organisations ansvar för dess påverkan på samhället. CSR handlar om att integrera det sociala, miljömässiga och ekonomiska aspekterna i organisationens redovisning av verksamheten i samarbete med intressenterna. Oberoende hur begreppet väljs att definieras så blir betydelse och innebörden i stora drag den att företag försöker ta sitt ansvar genom att arbeta med hållbarhetsfrågor och utveckling på ett sätt som gynnar samhället.

Företag har redan under en längre period ökat publiceringen av icke-finansiell information och vill med hjälp av det visa att de bedriver ansvarsfull verksamhet och följer de sociala normer som förväntas av dem. De försöker på så sätt verka etiskt och visa upp företagets goda värden (Amaeshi m.fl., 2015). Därför har upprättandet av hållbarhetsrapporter blivit företagets sätt att presentera det arbete och förbättringar i verksamheten som de har gjort under perioden. Detta görs av företagen i en tro om att det ökade arbetet inom hållbarhet leder till en högre trovärdighet från intressenterna till företagets verksamhet. Det kan även gynna företagen att upprätta hållbarhetsrapporter och låta dem granskas. Enligt Francis m.fl. (2016) så leder högre nivå av hållbarhetsrapportering till lägre kostnader för banklån och räntekostnader för företaget. Detta kan ses som en drivkraft för att utveckla hållbarhetsrapporteringen.

Tidigare har företagen själva varit den drivande kraften i utvecklingen av hållbarhetsrapporteringen, till stor del på grund av den press som kommit från externa intressenter men också för att öka transparensen och den goda publiciteten som det för med sig (Frostenson m.fl., 2015). Hållbarhetsrapporteringen kan därför ses som ett styrmedel som kan kontrolleras och mätas, vilket också de nya standarderna och direktiven bestyrker. Många olika parter är involverade i utvecklingen av hållbarhetsrapporteringen och därför är också harmoniseringen en lång och arbetsdryg process. Många av de ramverk som finns idag har likheter och stöder varandra, därför finns det också möjligheter att standardiseringen är möjlig i framtiden (Tschopp & Huefner, 2015).

2.1.2. GRI

Global Reporting Initiative (GRI) är en självständig organisation som har utvecklat en känd och välanvänd modell för hållbarhetsrapportering. De har utvecklat standarder för hållbarhetsrapportering som gör att organisationer och företag kan använda dessa ramverk för att mäta sin inverkan på miljön, ekonomin och samhället (GRI, 2022).

GRI standarderna kan delas in i tre kategorier som stödjer rapporteringsprocessen: GRI Topic Standards, var och en av dessa är nischad till ett visst område som är relevanta för ämne, GRI Sector Standards, detta är en tillämpning som berör vissa specifika sektorer och till sista GRI Universal Standards, som kan tillämpas på alla olika delområden. Dessa standarder används för att avgöra vad som kan anses vara relevant att rapportera och hjälper organisationer att presentera om deras bidrag är positivt eller negativt för en hållbar utveckling (GRI, 2022).

Orazalin och Mahmood (2019) undersökte i sin artikel börsnoterade företag i Kazakstan som använde SR (stand-alone reporting) i uppgörandet av hållbarhetsrapporter och ifall det tillvägagångssättet borde förändras till att följa GRI-ramverket. Syftet med deras undersökning är att ta reda på om omfattningen och nyckelfaktorerna för en icke-finansiell rapport genom SR ger en tillräcklig bild av företagets hållbarhet i jämförelse med användningen av GRI-ramverket. Orazalin och Mahmood (2019) tar upp rapporteringsspråket, kassaflödeskapaciteten, företagets ålder och andra faktorer som påverkar rapportens kvalitet. I deras undersökning appliceras GRI-ramverket på de börsnoterade företagen som publicerat en hållbarhetsrapport under åren 2013 – 2015. Resultatet av studien visar att, fast man med hjälp av SR får fram den information som är viktig för intressenter och aktieägare så vädjar forskarna till chefer, tillsynsmyndigheter och beslutsfattare i tillväxtekonomier att i stället applicera GRI:s riktlinjer och ramverk för rapporteringen av hållbarhet (Orazalin & Mahmood, 2019). Detta eftersom GRI:s riktlinjer är bättre på att fokusera på specifika faktorer som hjälper förbättra kvaliteten på hållbarhetsrapporteringen och bidrar med jämförbar information sett till allmänheten.

Boiral m.fl. (2019) skriver i sin artikel att trovärdigheten och tillförlitligheten av hållbarhetsrapporter måste öka. Även om företag och revisorer följer GRI-standarder för att upprätta hållbarhetsrapporter så följer de fortfarande inte alla de riktlinjer som GRI kräver för att skapa en fullständig rapport. Därför har Boiral m.fl. (2019) en mycket kritisk syn på GRI som ramverk, eftersom de klimatbaserade rapporterna ofta görs enligt GRI-standarder men följer inte alla de riktlinjer och rapporteringsgrunder som ramverket kräver. Detta har gjort att kritiken emot GRI-ramverket har växt eftersom granskningen och kvaliteten ifrågasatts när ramverket inte använts på korrekt sätt vilket leder till en skev bild av rapporteringen.

2.2. Direktiv och standarder

2.2.1. Non-Financial Reporting Directive

NFRD godkändes av Europeiska unionen i slutet av 2014 och EU-länderna uppdaterade därefter sin nationella lagstiftning under 2016 i enlighet med direktivet. Den finska lagstiftningen krävde då att de berörda företagen ska rapportera i enlighet med direktivet från och med den 1.1.2018 men appliceringen sker över räkenskapsåret 2017.

Europeiska unionens (2014) direktiv om icke-finansiell rapportering (2014/95/EU) kräver att företag med fler än 500 medarbetare inom EU ska upprätta en hållbarhetsrapport. Detta berörde cirka 6000 företag i hela EU och 80 i Finland och innebar att från och med 1.1.2018 ska de berörda företagen förutom att upprätta den finansiella årsredovisningen även sammanställa en rapport av den icke-finansiella informationen. Direktivets syfte är att de påverkade företagen ska publicera relevant icke-finansiell information för att ge investerare och andra intressenter en fullständig bild av organisationen angående utveckling, prestationer och effekterna av deras verksamhet på samhället (Europeiska unionen, 2014).

Direktivet har gjorts för att intresset för icke-finansiell redovisning har växt och EU önskar skapa en klarare bild över organisationers engagemang i miljöfrågor, respekt för mänskliga rättigheter, sociala aspekter och deras ståndpunkt i korruption och mutor. Allt detta bör förklaras i enlighet med det nya direktivet och ifall företag inte har den rapporteringen som direktivet kräver så ska det göras en redogörelse om orsakerna till detta. Företag måste också enligt direktivet rapportera om styrelsens mångfald (Europeiska unionen, 2014).

2.2.2. Corporate Sustainability Reporting Directive

Under 2021 föreslog den Europeiska unionen ett nytt direktiv om icke-finansiell rapportering som godkändes i februari 2022 och kommer att träda i kraft från bokslutsperioden 1.1.2024 och de första granskningarna efter implementeringen av CSRD rapporteringarna kommer att ske under året 2025. Direktivets syfte är att fylla luckorna i det tidigare direktivet om rapporteringen av icke-finansiell information. Direktivet handlar om att den nya hållbarhetsrapporteringen ska locka till sig ytterligare investerare som värdesätter miljövänliga företag och tillförlitliga hållbarhetsrapporter. Direktivet kräver att företagen rapporterar med en högre standard än tidigare (Europeiska kommissionen, 2022). Det nya direktivet påverkar fler företag än tidigare, i Finland är det 600–800 företag medan det inom EU omfattar närmare 50 000 företag som i fortsättningen ska upprätta icke-finansiell information enligt CSRD (Silvola, 2021).

Redan från bokslutsperioden 1.1.2024 ska företagen som innefattas av NFRD uppgöra rapporteringen efter det nya EU-direktivet. SME:s har till den 1 januari 2026 att uppfylla rapporteringskraven med en undantagsklausul som ger dem tid till 2028 att påbörja sin rapportering. För att företagen ska bli tvungna att följa rapporteringskraven måste de uppfylla 2 av 3 kriterier, kriterierna är:

- Ha en nettoomsättning på 40 miljoner
- Balansomslutning som är 20 miljoner euro eller mera

- Eller i medeltal 250 anställda över det finansiella året

Direktivets tillämpningsområde utvidgas således avsevärt för att i fortsättningen gälla allt flera enheter (Europeiska kommissionen, 2022).

Rapporteringens ska dessutom i fortsättningen innehålla dubbel väsentlighet det vill säga företaget ska rapportera om hållbarhetsrisker som påverkar verksamheten och om företagets egen inverkan på samhället och miljön. Information om företagets och värdekedjans negativa effekter rapporteras samt hur de immateriella tillgångarna har identifierats och rapporterats (Silvola, 2021). Detta med mera ska publiceras som en integrerad del av en digital verksamhetsberättelse som levereras till en europeisk centraldatabank. Silvola (2021) lyfter även fram att nya CSRD har ett stort stöd bland olika intressenter som har efterfrågat standardiserade regler men att det fortfarande finns detaljer som alla inte är överens om.

Alla Big 4 företag har redan nu innan CSRD gått i kraft gjort upp ett utarbetat ramverk för hur den kommande rapporteringen ska ske och hur den ska byggas upp. Ännu under 2022 var PwC den enda GRI-certifierade aktören i Finland att arrangera hållbarhetsrapporteringsutbildningar för företag PwC (u.å.). Eftersom CSRD träder i kraft redan 1.1.2024 för de företag som redan rapporterar enligt med NFRD så har PwC och de andra stora revisionsbyråerna redan applicerat nya CSRD standarder och byggt upp det nya hållbarhetsramverket som ska följas (PwC, u.å.). Eftersom PwC (u.å.), Deloitte (2021), KPMG (2021) och Ernst & Young (2021) alla redan har diskuterat betydelsen av det nya direktivet har de även identifierat och skapat ramverk som kommer att vara direkt applicerade på det nya EU-direktivet. Ramverken finns tillgängliga som färdiga mallar på företagens hemsidor och dessa kommer appliceras på de organisationer och företag som redan idag använder sig av NFRD. Silvola (2021) lyfter även fram att länder som Italien och Sverige redan vid införandet av NFRD satte högre krav än nödvändigt på granskningen av hållbarhetsrapporterna och att Finland internationellt sätt ligger efter andra jämförbara länder inom hållbarhetsgranskningen.

2.2.3. Granskningsstandarderna AA1000 och ISAE 3000

Arvidsson m.fl. (2018) diskuterar att standarderna ISAE 3000 och AA1000 har tagits fram på privata initiativ och har inte varit en grund till utvecklingen av hållbarhetsrapporteringen. Dessa standarder har inte utarbetats och införts på samma sätt som de standarder som uppkommit genom revision av finansiell information eftersom de oftast härstammar från statliga initiativ (Arvidsson m.fl., 2018). Tidigare har det inte funnits konkreta direktiv att granska hållbarhetsrapportering på en internationell nivå. Samtidigt har standarderna också övergripande terminologi, riktlinjer och principer som ibland lett till förvirring bland användare av standarderna. För att minska förvirringen har organisationerna börjat använda sig av kombinationer av standarderna för att öka trovärdigheten av hållbarhetsrapporterna (Arvidsson m.fl., 2018).

Boiral m.fl. (2019) diskuterar betydelsen av att hållbarhetsrapporteringen inte endast är bunden till ett visst ramverk, till exempel GRI, utan man är också beroende av granskningsstandarder som ISAE 3000 och AA1000. Hållbarhetsrapporter är väldigt ofta baserade på specifika standarder och dessa standarder är i sin tur baserade på allmänna revisionsprinciper. De allmänna revisionsprinciperna handlar om en revisors oberoende och opartiskhet vid en granskning och omfattningen av en revision. Även om man tillämpar vissa delar av dessa standarder inom hållbarhetsredovisning dominerar de ändå inom finansiell revision.

ISAE 3000 är en standard som är skapad av International Auditing and Assurance Standards Board och standarden är en internationell standard för revision av icke-finansiell information (Arvidsson m.fl., 2018). Enligt Arvidsson m.fl. (2018) är avsikten med standarden att hantera rapporteringskraven och kunna tillhandahålla värdefull information för att kunna tillföra användarna med detta, ISAE 3000 används också vid riskbedömningen av en organisation. Standarden används generellt för revision av interkontroll, hållbarhet och för att stämma överens med de lagar och förordningar som finns. ISAE 3000 har strikta krav på utförandet av revisionsuppdrag och starka riktlinjer

för etiskt beteende, kvalitetshantering och själva utförandet av en revision (Arvidsson m.fl., 2018).

Krasodomska m.fl. (2021) diskuterar betydelsen och användningen av ISAE 3000 och AA1000 vid hållbarhetsrapporteringen. Forskningen är gjord i enlighet med det seminarium som hölls med experter inom EER (extended external reporting) om rapporteringens betydelse. Krasodomska m.fl. (2021) diskuterar de olika sätten som företag utger sina hållbarhetsrapporter enligt och vilka modeller som används. För hållbarhetsgranskningar av revisorer är ISAE 3000 den mest använda standarden. Enligt Krasodomska m.fl. (2021) används den i hållbarhetsgranskningen eftersom den liknar både till metodiken och tillvägagångssättet en finansiell revision.

AA1000 är enligt Arvidsson m.fl. (2018) en standard med mål att hjälpa företag, revisorer eller andra certifieringsorgan med social och etisk redovisning. På samma sätt som andra standarder kan man använda AA1000 som en skild standard eller i kombination med andra för att öka trovärdigheten i rapporteringen. Utvecklingen av standarden har uppkommit för att man ville förbättra de problem som fanns i rapporter om mänskliga rättigheter samt samhällsekonomiska och ekonomiska frågor (Arvidsson, m.fl., 2018). Standardens fokus ligger enligt Arvidsson m.fl. (2018) att man vill förbättra organisationernas sociala och etiska standard genom att applicera principerna till hållbarhetsrevision. Standarden består av två typer av hållbarhetsrevision, dessa kan klassas som:

Typ 1: Revisorn ska i detta fall granska arten och omfattningen av organisationens efterlevnad i enlighet med AA1000. Revisionen i enlighet med denna standard handlar om att man skall ge intressenter en bild om hur organisationen hanterar hållbarhetsprestanda och hur detta återspeglar sig i hållbarhetsrapporteringen, detta utan att verifiera tillförlitligheten hos informationen.

Typ 2: Utförs på samma sätt som förklarar i typ 1, dock ska revisionen vid typ 2 utvärdera tillförlitligheten av hållbarhetsprestandainformationen. Den specificerade

informationen som man väljer att använda sig av är den information som både revisorn och organisationen anser att ingår i ramen för revisionsuppdraget.

Ett AA1000 uppdrag kan utföras på två nivåer av revision, antingen en moderat eller en hög nivå av granskning. Arvidsson m.fl. (2018) anser att ifall en granskning av hög nivå utförs så inkluderar detta tillräckliga bevis för den granskning som skett och ger en tillräcklig bevislig grund att en felaktig slutsats i revisionsberättelsen är väldigt låg men ändå inte noll. En moderat nivå är däremot en revision som kan antas ha utförts korrekt när tillräckliga bevis har erhållits för stödjandet av granskningen och en felaktig slutsats av revisionen är reducerad (Arvidsson m.fl., 2018). Tschopp och Huefner (2015) kritiserar AA1000 för att vara för allmän och tillåter för mycket tolkning vilket kan leda till att företagen kan utnyttja detta till sin fördel och rapportera selektivt och undvika negativa aspekterna som annars skulle komma fram. Till exempel detta har motverkats genom att öka på intressenternas deltagande i processerna av hurudan information som de anser behöver komma fram i rapporteringen. Detta är inte heller optimalt i och med att olika intressenter har olika synpunkter och behov på information.

Arvidsson m.fl. (2018) diskuterar slutligen kritiken och utmaningarna inom hållbarhetsgranskning och hur viktig den icke-finansiella aspekten är för att behålla intressenternas förtroende. I hållbarhetsrapporteringen är det trovärdigheten och tillförlitligheten som är A och O eftersom hållbarhetsrapporter tidigare använts i stor utsträckning som falsk marknadsföring för företagets sociala ansvar (Arvidsson m.fl., 2018). Standarderna ISAE 3000 och AA1000 har utvecklats för att öka trovärdigheten inom hållbarhetsrapporteringen fast dess tillämpningar och överlappande terminologin ibland orsakar problematik så kan kombinationen av standarderna ge en mer trovärdig och tillförlitlig bild av organisationen.

2.3. Revisorns yrkesfärdigheter

Enligt utbildningsstyrelsen (2022) finns det flera yrken i Finland som är reglerade enligt lag och kräver viss utbildning eller examen för att utöva yrket, revisorer är ett av dessa. Revisionsyrket regleras av Patent- och Registerstyrelsen (PRH) som har en revisionstillsyn, vilket betyder att de godkänner och övervakar revisorerna. Revisionstillsynen innebär att nya revisorer måste utföra en revisorsexamen för att få fungera som revisor, dessutom övervakar PRH revisorernas verksamhet och detta grundar sig på revisionslagen. PRH övervakar revisionen för att säkerställa att den följer de regler och standarder som fastställts för att säkerställa tillförlitligheten i företagens finansiella rapporter. Deras huvudsakliga uppgift är att granska och godkänna revisorns rapport för att säkerställa att den är lämplig och överensstämmer med de krav som fastställts (Hyytinen m.fl., 2015).

Revisionslagen (1442/2015) kräver att revisorer både fyller de krav som sätts av utbildningsnivån och den praktiska erfarenheten som krävs för att kunna bli GR eller CGR revisor. I revisionslagens 6 kap. behandlas det vilka villkor som måste uppfyllas för att kunna bli respektive nivå av revisor. För att bli certifierad revisor krävs en arbetserfarenhet på minst tre år genom förvärvat praktiskt arbete av revision samtidigt som de nödvändiga studierna avklarats inom redovisning, juridik och andra studier inom de ekonomiska vetenskaperna som revisionsyrket kräver (Revisionslagen 6:4/5).

En GR revisor är en revisor som i enlighet med PRH:s krav har klarat av en revisorsexamen, utfört de studier som krävs för examina och har den arbetserfarenhet som krävs (PRH, 2022). Eftersom PRH överser revisionstillsyn är det också de som sätter kraven för vad en utbildad GR och CGR revisor måste kunna. Revisionsexamina innehåller olika delområden som både GR och CGR revisorer måste följa (PRH, 2022). En GR revisor kan man anse att i jämförelse med CGR revisor är mera av en grundexamen. Revisionsexamen för en CGR revisor kan tas för att specialisera sig inom ett visst område.

Revisorer är en mycket högt värdesatt yrkesgrupp och olika intressenter är intresserade och beroende av rapporterna som de publicerar. Även i fall av misslyckade revisioner eller skandaler så har responsen i sådana fall varit att öka på revisionen och försäkra sig om att de misstagen inte sker igen i framtiden, i stället för att lätta på regleringen och totalt tappa förtroendet för yrkesgruppen (Carlino, 2020).

Hyytinen m.fl. (2015) diskuterar i sin artikel om revisionstillsynen i Finland och identifiera eventuella problem samt utmaningar med systemet av revisionstillsyn. Hyytinen m.fl. (2015) konstaterar att revisionstillsynen i Finland bygger på en kombination av självreglering och offentlig tillsyn där en viktig aktör är Statens revisionsverk, som övervakar den finska revisionsbranschen.

Kilamo och Laitinen (2019) diskuterar i sin artikel kring revisionstillsynen i Finland och fokuserar på tre huvudfrågor kring revisionen: revisionsansvar, revisionskvalitet och revisionsavgifter. I Finland är revisorn ansvarig för att granska företagsredovisning och säkerställa att den överensstämmer med gällande lagar och regler. Detta eftersom revisorerna är oberoende från de företag som granskas, till skillnad från en konsultbyrå eller andra tredje parter som inte är under tillsyn (Kilamo & Laitinen, 2019).

Revisionskvaliteten i Finland är väldigt hög, vilket innebär att revisorerna utför noggranna granskningar av företagsredovisning, detta är viktigt eftersom det säkerställer att företaget rapporterar rätt information till allmänheten och upprätthåller förtroendet för de finansiella systemen. Detta beror enligt Kilamo och Laitinen (2019) på att revisorerna i Finland utför en högklassig objektiv granskning av företagsredovisning vilket ökar både tillförlitligheten och trovärdigheten för allmänheten. Den sista huvudfrågan kring revisionstillsynen som Kilamo och Laitinen (2019) diskuterar är revisionsavgifter. Avgifterna i Finland är väldigt höga jämfört med resten av världen, vilket kan bero på den höga revisionskvalitet som Finland har samt det faktum att revisorernas ansvar och utlåtanden värderas högt. Dessutom så tenderar företag som betalar mera för revisionstjänster få bättre revision än sina konkurrenter. Revisorernas oberoende och tillsyn är den centrala faktorn för upprätthållandet av förtroendet för det finansiella systemet, revisorerna är under tillsyn för att säkerställa deras oberoende professionella prestation (Kilamo & Laitinen, 2019).

3. Tidigare forskning

I detta kapitel presenteras tidigare forskning om hållbarhetsgranskning och revisorernas roll i granskningen. Först presenteras revisorernas tidigare kunskap i granskning och den kritik som uppstått. Senare i kapitlet presenteras det mera ingående om granskningen och vilka granskningsstandarder som oftast följs.

3.1. Revisorernas kunskaper vid granskning av hållbarhetsrapporter

I studien av Boiral m.fl. (2019) diskuterade de potentiella bristerna med att revisorer är den yrkesgrupp som har hand om granskningen av hållbarhetsrapporter och deras tillförlitlighet som hållbarhetsgranskare. Studien utfördes genom 38 semistrukturerade intervjuer med revisorer som utfört hållbarhetsgranskningar. Forskningen tangerade revisorernas erfarenheter och åsikter. Studien bidrar till teoretisk förståelse genom praktiska erfarenheter. Studien lyfter fram att de största etiska problemen kommer från den kommersialiserade pressen och företagens behov att uppvisa goda hållbarhetsrapporter. Revisorerna vill tillfredsställa kunderna och behålla dem som kunder även i framtiden. Därför kan problemen förminska och kvaliteten av arbetet kan bli av mindre värde. Förhållandet och en god relation till kunden kan skapa lojalitet båda vägarna vilket också inverkar på det presenterade resultatet. Med utgångspunkt i artikeln kan diskuteras om revisorerna är den enda rätta lösningen för att granska och godkänna hållbarhetsrapporter, men för tillfället är revisorerna den grupp som har störst marknadsandel då det gäller granskning och deras yrkeskompetens anses vara tillräcklig för att genomföra processen för både granskningen av finansiell och icke-finansiell rapportering.

Det finns fortsättningsvis en viss misstro mot hållbarhetsrapporterna även om de har godkänts av en granskare. Hur användbar informationen som publiceras i hållbarhetsrapporterna beror i hög grad på rapporternas kvalitet (Martínez-Ferrero m.fl.,

2018). Granskaren kan för tillfället vara en revisor, konsult eller annan organisation som anses vara kapabla att ta ställning till hållbarhetsrapporter. Därmed är tävlingen mellan yrkesgrupperna hög medan det egentligen inte finns kompetenskrav på granskaren. Slutresultatet har därför varierande kvalitet och trovärdigheten av hållbarhetsgranskningar är lägre. I studien diskuteras det att kvaliteten inte direkt är beroende av granskarens yrkestillhörighet utan att det beror även på granskarens kunskap inom hållbarhet. Forskningens resultat om ifall trovärdigheten från intressenterna är högre för en rapport som godkänts av revisorer är tvetydig och de lyfter fram studier som stöder revisorernas kunskap. Å andra sidan finns även forskning som inte ser något tilläggsvärde av en revisors granskning. Det kan således inte heller bekräftas att revisorerna är den enda rätta yrkesgruppen att göra hållbarhetsgranskning utan det handlar även om den kunskap om industrin som granskas. Revisorer har erfarenhet av granskning av finansiella rapporter, något som anses stöda deras arbete i granskningen av hållbarhetsrapporter. Trots att de kan ha lägre kunskap om sociala och miljömässiga frågor har de ändå ett bra rykte tack vare sin ställning och goda resurs att utföra granskningen (Martínez-Ferrero m.fl., 2018).

Farooq och de Villiers (2017) nämner att marknaden för hållbarhetsgranskning kan vara ytterst intressant för revisionsbyråerna i och med att marknaden för finansiell revision redan är mättad och möjligheten för ökade marknadsandelar är begränsad. Därför är hållbarhetsgranskningen ett område där revisionsbyråerna ännu kan öka sina marknadsandelar och skapa konkurrensfördelar innan marknaden nått sin slutliga form. Den finansiella revisionen och dess standarder har utvecklats under en betydligt längre tid och där finns det klara riktlinjer att följa för hur en granskning ska utföras och hur ett revisionsutlåtande ska göras. Eftersom hållbarhetsrapportering är ett relativt nytt fenomen finns det inte ännu en bestämd struktur för hur man ska visa en rättvis och korrekt bild. Revisorerna har dock använt sig av den kunskap de samlat på sig från den finansiella granskningen och betonar de likheter som finns mellan den finansiella och icke-finansiella granskningen (Silvola & Vinnari, 2021)

Arvidsson m.fl. (2018) påpekar är att hållbarhetsinformation är ett mycket kraftfullt verktyg för att mäta en organisations framtidsutsikter och jämföra sig med

konkurrenterna. Arvidsson m.fl. (2018) menar att nyckelkomponenterna i att utveckla hållbarhetsgranskningen ligger i frågor såsom ” Hur gör vi? ” och ” Var kan vi göra förbättringar? ”. Carlino (2020) diskuterade revisorernas roll i utvecklingen av hållbarhetsrapporteringen och hur revisorernas uttalanden redan nu bedömer och kommenterar företagens fortlevnad för kommande period med tanke på den finansiella situationen vid bokslutstidpunkten. Som tillägg till denna punkt vore det även nödvändigt att ta i hänsyn hållbarhetsaspekten och huruvida företagen sett till de direktiv som satts av EU och andra instanser följs och ifall företaget sett till dem har möjligt till fortsatt drift. Allt detta kan man göra genom periodiska granskningar av det hållbarhetsarbete som företagen gör. Detta kan då öka trovärdigheten av rapportens innehåll då revisorerna eller en annan tredje part gör granskningen och ger sitt godkännande (Arvidsson m.fl., 2018).

Hållbarhetsrapportering har blivit en vanlig praxis i företagens externa kommunikation angående deras hållbarhetsfrågor. Året 2015 publicerade mer än 90 % av världens 250 största bolag en hållbarhetsrapport och de flesta av dem använde sig av GRI-ramverket eftersom det har blivit en av referensmallarna inom hållbarhetsrapportering (Boiral m.fl., 2019). Hållbarhetsrapporteringen är en praxis för att mäta, avslöja och vara ansvarig inför interna och externa intressenter för organisationens resultat gentemot målet om hållbar utveckling, men för att informationen ska vara trovärdig och användbar måste informationen som publiceras vara tillförlitligt, korrekt och presenterad enligt tydliga riktlinjer (Boiral m.fl., 2019). Boiral m.fl. (2019) har i deras artikel gjort en kvalitativ analys av 301 revisorsutlåtanden av hållbarhetsrapporter för att ge en täckande översikt av hållbarhetsrapporteringarnas utlåtanden, tillämpningen av GRI:s standarder och förslag om hur hållbarhetsrapportering kunde förbättras. Boiral m.fl. (2019) berättar att för att man ska kunna öka både trovärdigheten och läsbarheten av revisionsberättelserna ska revisorerna bli mera tydliga med att förklara de kriterier som använts och hänvisa till de redan etablerade principerna som finns, i detta fall GRI-principerna. Även om man anser att rapporteringsprinciperna inte är universella så borde en revisor använda sig av den tillämpning som ramverket ger för att förbättra kvaliteten och tillförlitligheten på hållbarhetsrapporter (Boiral m.fl., 2019). Silvola och Vinnari (2021) diskuterar också revisorernas betydelse i utvecklingen av hållbarhetsrapporteringen eftersom deras expertis och kunskap kan ge ett professionellt

utlåtande i situationen. Eftersom man försöker få till ett universellt ramverk för hållbarhetsrapporteringen, i detta fall GRI-ramverket, så ligger ett stort ansvar hos revisorerna för att vara med och utveckla en sådan rapporteringsstandard.

Moroney och Trotman (2016) hade i sin studie 82 revisorer från 3 av Big 4 företagen att utföra en granskning av en icke-finansiell rapport och en finansiell rapport.

Arbetserfarenheten varierade från 1,5 till 15 år och vissa av respondenterna hade tidigare deltagit i hållbarhetsgranskningar eller annan icke-finansiell granskning. Enligt undersökningen var den mest applicerade standarden ISAE 3000 eftersom den också är den standard som i allmänhet används vid utförandet av en revision.

Moroney och Trotman (2016) studie rapporterade resultaten av ett experiment där revisorer fick bedöma väsentligheten av revisionsskillnader mellan finansiell revision och hållbarhetsgranskning. Fokus i studien låg på två faktorer, risken för avtalsbrott och risken för samhällspåverkan. Moroney och Trotman (2016) studie visar att en revisor bedömer väsentligheten av en revisionsskillnad betydligt högre i en finansiell analys än i en hållbarhetsgranskning. Detta är indirekt kopplat med att revisorerna anser att risken för avtalsbrott har en starkare effekt på skillnaderna i deras bedömningar när det finns en samhällspåverkan än när det inte finns en. Moroney och Trotman (2016) diskuterar att även om det har gjorts mycket forskning om hållbarhetsrapportering så har forskningen inte vinklats till granskningen och hur revisorernas bedömningar skiljer sig då de säkerställer informationen i hållbarhetsfrågor i jämförelse med finansiell information. Den forskning som blivit gjord är kring revisorns väsentlighetsbedömningar i revidering av finansiella bokslut men inte om hur en revisors väsentlighetsbedömning påverkas av kvalitativa faktorer när man säkerställer informationen inom hållbarhetsrapportering.

I granskningarna inom både finansiell revision och hållbarhetsgranskning så har väsentligheten ansetts vara ett nyckelbegrepp under många decennier. Moroney och Trotman (2016) diskuterar att tidigare forskning har handlat om hur revisorer granskar finansiella rapporter och hur väsentlighet bedöms i dem men likadan forskning för hur

väsentligheten i hållbarhetsrapporter bedöms har inte gjorts ännu. Eftersom hållbarhetsgranskningen nu har blivit en del av revisorernas vardag blir det allt viktigare för både revisorer och tillsynsmyndigheter att förstå revisorernas väsentlighetsbedömningar i olika typer av situationer (Moroney & Trotman, 2016). Målet med deras undersökning är att plocka fram de faktorer som visar hur en revisor gör sina bedömningar inom hållbarhetsgranskning och vilka faktorer som påverkar deras omdöme.

Hållbarhetsgranskningen har redan till en stor grad fokuserats till revisionsbyråerna i och med att de har stort inflytande på marknaden och för att de har goda resurser att utföra granskningar. Således har revisorerna möjligheten att påverka företagens inställning till hållbarhetsrapportering och kan uppmuntra företagen till en utökad rapportering (Ruiz-Barbadillo & Martinez-Ferrero, 2020). I studien undersökte de mervärdet med att kombinera den finansiella och icke-finansiella granskningen till samma revisionsbyrå. Ifall företagen anställer samma revisionsbyrå till hela processen så fann de att kvaliteten av granskningen får högre tillförlitlighet än om försäkringsgivaren vore en annan tredje part. Detta beror enligt studien på revisorernas kunskap om de granskade företagens industri samt deras interna processer. Boiral m.fl. (2019) kritiserar bristen på studier inom ämnet och avsaknaden av klar standardisering och utbildning inom området och lyfter fram diskussionen om vilken aktör som har kompetensen för revisionen är fortfarande pågående. De ifrågasätter särskilt revisorernas oberoende och kritiserar starkt att företag med en stor negativ miljöinverkan har stort intresse i att använda sig av hållbarhetsrapportering för att skapa en positivare bild av företagets verksamhet.

3.2. Granskningen av hållbarhetsrapporter

Krasodomska m.fl. (2021) diskuterar i sin artikel om utmaningarna i granskningen av extern rapportering. Artikeln grundar sig i en omfattande litteraturgenomgång och intervjuade revisionsbyråer för att få en förståelse om hur icke-finansiell granskning fungerar i praktiken. Krasodomska m.fl. (2021) identifierar flera utmaningar som

revisionsbyråer står inför och den största utmaningen som lyfts fram är att det inte finns en standardiserad metod för granskningen, vilket gör det svårt för revisionsbyråer att jämföra och bedöma olika aspekter mellan företagen. Andra utmaningar som diskuteras är bristande kompetens och erfarenhet av personalen samt svårigheter att bedöma vissa aspekter av hållbarhetsrapporter, såsom social påverkan.

Krasodomska m.fl. (2021) lyfter fram fem faktorer som de ser som de största utmaningarna för granskning;

1. Standardisering: En av de största utmaningarna när det gäller granskning av hållbarhetsrapporter är bristen på standardiserade metoder för att utföra en granskning, vilket gör det svårt för granskare att bedöma rapporterna, vilket kan leda till en bristande transparens och kvalitet av granskningarna.
2. Kompetens och erfarenhet: Personalen som arbetar med hållbarhetsgranskningen har inte tillräcklig kunskap eller kompetens för att bedöma vissa aspekter av rapporterna vilket kan direkt påverka kvaliteten av granskningarna och öka risken för felbedömningar.
3. Bristande data: Företag som ger ut hållbarhetsrapporter kan ha bristfälliga data för vissa aspekter av verksamheten. Detta kan göra det svårt för revisionsbyråerna att bedöma företagets påståenden och göra en tillförlitlig granskning. Det är viktigt att företagen förbättrar sina rapporteringsprocesser, detta skulle säkerställa att data är tillgängligt och pålitligt.
4. Bedömning av icke-finansiell information: Hållbarhetsrapporter innehåller icke-finansiell information, såsom social- och miljöpåverkan. Detta kan vara svårt att bedöma, särskilt då det inte finns färdiga standardiserade metoder, vilket kan leda till skillnader i bedömningar mellan olika granskare. Detta kan således påverka transparensen och kvaliteten på försäkringarna.
5. Juridiska frågor: Icke-finansiell granskning kan också skapa juridiska frågor för revisionsbyrå. Om en försäkring visar sig vara felaktig eller bristfällig, kan revisionsbyrån bli utsatt för skadeståndsanspråk. Det är viktigt att revisionsbyrån har rätt försäkringsskydd och att de har god förståelse för de juridiska kraven och riskerna som är förknippade med denna typ av granskning.

Sammanfattningsvis är det viktigt för revisionsbyråerna att det utvecklas standardiserade metoder och riktlinjer för icke-finansiell granskning för att öka transparensen och kvaliteten av granskningarna (Krasodomska m.fl., 2021).

Huefner och Tschopp (2015) jämför den icke-finansiella rapporteringen och finansiella rapporteringen. I forskningen studerades skillnader i trovärdigheten mellan finansiell rapportering och hållbarhetsrapportering med hjälp av Carneige & Napiers sju faktorer (Huefner & Tschopp, 2015).

Carneige & Napiers sju faktorer kan beskrivas som sju P och dessa är: Tidsperiod, Platser, Människor, Praktiker, Spridning, Produkter & Yrke (Huefner & Tschopp, 2015). De har valt att använda dessa faktorer eftersom de kan användas på både hållbarhetsrapporter och finansiella rapporter. Målet med Huefner och Tschopp (2015) undersökning var att ta reda på vilka de största faktorerna mellan trovärdigheten av hållbarhetsrapporterna och de finansiella rapporterna är. Från studien kan det lyftas fram att de största skillnaderna är inom Produkter & Yrket. De största skillnaderna uppstår troligtvis på grund av att den finansiella rapporteringen redan är standardiserad med IFRS jämfört med hållbarhetsrapportering som inte ännu har ett lika klart ramverk. För hållbarhetsrapporteringen har GRI-ramverket och GRI3 standarden följts, som är uppgjort för rapportering av icke-finansiell information (Huefner & Tschopp, 2015). Utfallet av Carneige & Napiers sju faktorer visar att det finns klara skillnader i både direktiv, kvalitet, tillförlitlighet och trovärdighet mellan den finansiella rapporteringen och hållbarhetsrapporteringen. Huefner och Tschopp (2015) anser att hållbarhetsrapporteringen är i ett tidigt skede av sin utveckling men hållbarhetsrapporteringen som utförs idag anses ge ett mervärde till organisationen och kan påverka på marknadsvärdet och marknadsandelarna för företag. Intressenter och aktieägare anser den icke-finansiella rapporteringen är viktigt och därför bör den ständigt utvecklas. Internationellt sätt så kräver investerare och finansiärer att rapporterna är granskade för att bevisa deras trovärdighet, vilket stöder behovet av granskningsmodeller (Silvola, 2021). Däremot lyfter Silvola (2021) även upp att fastän företag inte medvetet rapporterar felaktig information så kan det fortfarande finnas fel eller lyfta fram irrelevant information, vilket stöder behovet av en granskning av

hållbarhetsrapporter. Därtill kan en avsaknad av enhetlig rapporteringsstandard förvränga konkurrensen och den regleringen som för tillfället finns så tillåter för en selektiv rapportering och möjliggör greenwashing.

För att förbättra trovärdigheten och tillförlitligheten av hållbarhetsrapporterna så har de godkänts av oberoende granskare. I allmänhet anses det ha ett mervärde att företagets hållbarhetsrapporter granskas av en tredje part men processen för hur det görs har ofta kritiserats (Boiral m.fl., 2019). Boiral m.fl. (2019) studerade revisorers professionalism, oberoende och kvaliteten av arbetet ur ett teoretiskt perspektiv, innehållsanalyser av hållbarhetsrapporter samt revisorers uttalanden. Den informationen som publiceras i hållbarhetsrapporterna är något som många intressenter förlitar sig på och speciellt miljömedvetna investerare värderar informationen högt och önskar ha tillförlitlig samt trovärdig information, vilket är något som bestyrks av granskarens godkännande. Studiens resultat visar att revisorerna själva anser sig vara professionella och kompetenta att utföra hållbarhetsgranskningen samtidigt som en del av dem önskar inträdesbarriär av någon form för hållbarhetsgranskning. Detta skulle enligt dem höja trovärdigheten och yrkeskompetensen av branschen sett till de externa intressenterna. Revisorerna inom Big 4 anser att de tack vare sin personliga status och företagets status kan se tydliga skillnader mellan revisorer inom Big 4 och revisionsbyråer utanför Big 4 eller konsultföretag.

Ruiz-Barbadillo och Martinez-Ferrero (2021) forskade i valet av granskare och vilka fördelar och nackdelar det finns med att använda sig av företagets befintliga revisorer av finansiell rapportering även för hållbarhetsgranskningen. Som tidigare nämnts har marknaden av hållbarhetsgranskare varit bred och saknat legitimbakgrund men olika försäkringsgivare har olika kompetenser som kan ha olika fördelar då granskningen görs. Den fördelen som framför allt revisorerna har är att de är bekanta med det granskade företagets industri och dess verksamhet vilket kan underlätta arbetet i hållbarhetsgranskningen och ökar trovärdigheten av att revisorn förstår företagets rapporteringspraxis, speciellt ifall detta tas i hänsyn redan i planeringsfasen av granskningsprocessen (Ruiz-Barbadillo & Martinez-Ferrero, 2021). En skillnad som Farooq och de Villiers (2017) betonar mellan revisorer och andra granskare är att

revisorer är mera fokuserade på att verifiera trovärdigheten av den informationen som företaget rapporterar medan andra granskare är mera villiga att ge sina synpunkter och förbättringsförslag av rapporterna.

Företagen har haft friheten att välja sin granskare, ifall de valt den sittande revisorn och denne håller hög klass så är det för företaget indirekt ett mått för socialt engagemang och ett sätt att öka allmänhetens förtroende av hållbarhetsrapporteringen. Den legitimitetsrisken som valet av försäkringsgivaren har, kan då minimeras med att välja en revisor som är kunnig inom den industrin som företaget är verksamt i. Samtidigt som det för revisorer är en fördel att specialisera sig på olika industrier för att öka sin egen tillförlitlighet från allmänheten och som följd av detta förbättra kvaliteten av hållbarhetsgranskningen, vilket även är ett vanligt förfarande i finansiell revision (Ruiz-Barbadillo & Martinez-Ferrero, 2021). Den yrkeskunskap som revisorerna har inom finansiella rapporteringen och den kunskap de har om företagets verksamhet anses väga upp för de brister de kan ha inom hållbarhetsgranskning. Även om revisorer inom hållbarhetsgranskning inte för tillfället besitter all den kunskap de kan tänkas behöva är de trots det den yrkesgrupp som för tillfället har bäst förutsättningar och grunden som behövs för att granska rapporterna.

Från intressenternas perspektiv är industrispecialisering en indikator på nödvändig yrkeskompetens. Detta anser intressenterna att ökar kvaliteten av hållbarhetsgranskningen då de har en tillräcklig kunskap om granskningen och av den påverkan som industrin har inom hållbarhet. I Ruiz-Barbadillo och Martinez-Ferrero (2021) studie menar de också baserat på legitimitetsteorin att det finns risker med att företag använder sig av samma revisor för finansiell och icke-finansiell rapporteringen. Det kan vara fördelaktigt att använda samma revisor ifall den har tillräcklig kunskap av hållbarhetsgranskning och industrispecifik kunskap. I andra fall kan det ha en negativ effekt på legitimiteten från intressenternas perspektiv ifall deras trovärdighet och kunskap ifrågasätts. Fortsättningsvis finns det osäkerhet i tillförlitligheten av hållbarhetsrapporterna och kritik mot oberoende hos revisorer då det är samma personer som går igenom både den finansiella- och icke finansiella rapporteringen (Ruiz-

Barbadillo & Martinez-Ferrero, 2021). Vilket kan leda till att revisorernas tillförlitlighet hos allmänheten sjunker och kvaliteten ifrågasätts.

Ruiz-Barbadillo och Martinez-Ferrero (2021) framhåller att det krävs mera reglering inom hållbarhet för både rapporteringen och granskningen. Även om det till en början var företagen som drev utvecklingen av hållbarhetsrapporteringen så har både revisorerna och myndigheterna idag ett intresse att reglera rapporteringen. Detta för att höja trovärdighet och integriteten av rapporternas kvalitet. Ruiz-Barbadillo och Martinez-Ferrero (2021) studie tyder ändå på att den sittande revisorn som redan sköter den finansiella rapporteringen har tillräcklig kännedom om företagets verksamhet och den yrkeskompetens inom finansiella rapporteringen som krävs för att granska hållbarhetsrapporter. Boiral m.fl. (2019) diskuterar att det finns en stor mängd studier om hur professionaliseringen av finansiell rapportering har utvecklats i och med standarder, direktiv och lobbyverksamhet men att samma forskning inte ännu har gjorts inom hållbarhetsrapportering.

Farooq och de Villiers (2017) skriver att marknaden för hållbarhetsgranskning till skillnad från revisionsmarknaden är öppen för konkurrens och revisorerna och icke-revisorerna har olika kompetenser och tillvägagångssätt som de drar nytta av i sina processer. Revisionsbyråernas position på marknaden stärks för tillfället och den största delen av företagen utnyttjar deras tjänster, speciellt inom Europa. Granskaren behöver ha kunskaper om granskningen, företagets verksamhet och en förståelse för frågor inom hållbarhet. Revisorerna har i detta avseende en fördel tack vare att de redan erbjuder företagen finansiell revision. Företagen i studien svarade att de föredrog att använda sig av sin nuvarande revisor som redan kände till företagets verksamhet, således är även rotationen av hållbarhetsgranskare låg. Farooq och de Villiers (2017) framhäver ändå att revisorernas kunskap om hållbarhetsfrågorna inte är på samma nivå som andra granskare. Därför har de även tagit upp att granskarteam med olika kompetenser bidrar till en bättre granskning. Därtill tar de upp att revisorer kommer behöva lära sig nya kompetenser och universitetsutbildningarna bör se över sina kursutbud för att kunna stöda utvecklingen av forskningen inom hållbarhet.

En annan fördel som revisionsbyråerna har är deras storlek, de har resurserna att sköta hållbarhetsgranskningar av många stora organisationer samtidigt. De har även tillgång till mera resurser för att investera i interna skolningar i företaget. Farooq och De villiers (2017) forskning tar också upp revisorernas oberoende roll som en fördel och tre olika argument för att stöda detta. Det första är tack vare den finansiella revisionen är de redan en oberoende part och därför är de medvetna över vilka ramar som gäller för att vara oberoende. Den andra punkten är att på grund av deras storlek är det inte beroende av enskilda kunder och har inte samma behov av att tillfredsställa kunden ifall de inte anser att de håller måtten. Dessutom är de bundna till revisorernas etiska regelverk och lagar i sina arbetsuppgifter, denna punkt poängterar de ändå att har ifrågasatts i och med revisorernas roll i skandaler av ekonomiska brott inom finansbranschen.

Farooq och de Villiers (2017) forskning visar att externa intressenter föredrog hållbarhetsgranskning av icke-revisorer på grund av två orsaker. De prioriterade granskarens kunskap inom hållbarhetsfrågor över revisionskunskapen. Den andra orsaken var att även om intressenterna ansåg att oberoende var viktigt ansåg inte alla att revisionerna uppfyllde detta krav. Å andra sidan ansåg interna intressenter att hållbarhetsrapporteringen är en del av den finansiella rapporteringen och således är det naturligare, billigare och mera ändamålsenligt ifall revisorer sköter om hela processen. Kvaliteten av rapporterna är förstås viktig men i detta anseende fann forskarna ingen betydande skillnad mellan revisorer och andra granskare, däremot framkom det att organisationer som använde sig av andra granskare hade mera kvalitativa rapporter medan de som använt sig av revisorer fokuserat mera på själva godkännandet. Detta kan enligt forskarna bero på att revisorerna hade ett mera försiktigt tillvägagångssätt och fokuserade på verifierbara data i sitt godkännande.

3.3. Granskningsstandarderna AA1000 och ISAE 3000

Simnett (2012) diskuterar i sin undersökning om hur ISAE 3000 utvecklades till en paraplystandard för icke-finansiell redovisning eftersom den även ger en standard och

vägledning för granskningen av icke-finansiell information. Sonnerfeldt och Pontoppidan (2020) beskriver ISAE 3000 som bred och omfattande, vilket bidragit till att den är brett tillämpad. Den saknar dock precision i föreskrifterna om hanteringen av risk- och väsentlighetsbedömningar samt i fastställandet av nivån av granskningen. Ruiz-Barbadillo och Martinez-Ferrero (2020) har som uppdrag med sin studie att ta reda på de faktorer som förstärker nivån och säkerheten kring hållbarhetsrapportering. I studien framkom det att länder med mera intressebevakning och fler inblandade intressenter sannolikt producerar en mera pålitlig rapport. Farooq m.fl. (2021) tar upp hur viktigt det är att standarder utvecklas och används inom hållbarhetsrapporteringen i samarbete med användningen av GRI-ramverket som grund.

Simnett (2012) forskar kring om hur ISAE 3000 har utvecklats till den universella standard den är idag och vilken betydande del den haft för icke-finansiell rapportering. I studien nämns också betydelsen av AA1000 och att den standarden var menad åt försäkringsgivare utanför redovisningsbranschen, i motsats till ISAE 3000 som är uppgjord för redovisningsbranschen. Boiral m.fl. (2019) diskuterar i sin tur att icke-finansiell rapportering och i synnerhet hållbarhetsrapporteringen fungerar som bäst när båda ovanstående standarder används i en kombination för att på så sätt få den högsta granskningsnivån. Detta på samma sätt som Arvidsson m.fl. (2018) redan diskuterade att kombinationen ger en mera trovärdig och tillförlitlig bild av organisationen.

Simnett (2012) har i sin undersökning tagit upp om att IAASB höll på att utvärdera standarden ISAE 3000 och syftet med forskningen var att granska konsekvenserna av den process som handlar om att överse säkerheten och trovärdigheten av hållbarhetsrapportering. Eftersom ISAE 3000 utvärderades gav det många olika forskningsmöjligheter för att studera hur den kommer kunna påverka den icke-finansiella rapporteringen i fortsättningen. Simnett (2012) forskning handlade om att IAASB i samband med utvärderingen också tillät att vidare diskutera om ämnet och intresserade kunde skicka in kommentarer till IAASB angående ISAE 3000 standarden. IAASB fick in 57 kommentarsbrev från redovisningsorganisationer och andra aktörer som var involverade i processen och användningen av ISAE 3000 och deras syn på det nya direktivet. Eftersom ISAE 3000 var i utvecklingsfasen och IAASB mål var att

standarden skulle ge en uppdatering till försäkrare av hållbarhetsrapporter, granskningen och bedömningen av trovärdig information (Simnett, 2012). Simnett (2012) beskriver att IAASB avsikt med utvärderingen av standarden var att i och med att hållbarhetsrapporteringen under de kommande åren kommer öka markant så borde det utvecklas en gemensam revisionsstandard att följa vid granskning av hållbarhetsrapporter. Den forskning som Simnett (2012) bidrog också till att IAASB kanske inte kommer att utveckla en ny ämnesspecifik standard utan kommer att använda sig av paraplystandarden ISAE 3000 för den fortsatta icke-finansiella granskningen.

Ruiz-Barbadillo och Martinez-Ferrero (2020) diskuterar i sin forskning vilka faktorer som stärker hållbarhetsrapporternas trovärdighet. Studien fokuserar på ifall hållbarhetsrapporteringen är direkt kopplad till nivån av revisionsstandarden som länderna sedan tidigare har kring revision och revision av icke-finansiell information. Eftersom den senaste tiden har bristen på transparens och trovärdigheten i hållbarhetsrapporteringen främjat ett behov att utveckla en bekräftelseprocess för hållbarhetsrapportering (Ruiz-Barbadillo & Martinez-Ferrero, 2020). Studien bygger på att man gjort 976 observationer på företag i 21 olika länder under tiden 2007 till 2016 och utvecklat en analys för att föreslå logistiska regressioner för att stödja den kompletterande effekten av intresseorientering kring säkerheten på en hållbarhetsrapport (Ruiz-Barbadillo & Martinez-Ferrero, 2020). Eftersom Ruiz-Barbadillo och Martinez-Ferrero (2020) söker svar på frågor som den potentiella effekten ett lands lagar kan ha för inverkan på hållbarhetsrapporteringen och hur professionalismen av granskarna kan påverka trovärdigheten i rapporterna. Eftersom vissa länder lägger högre nivå på granskning av icke-finansiell information för det är en förmån för intressenterna kring organisationerna ökar också påtryckningen att företaget skall publicera icke-finansiella rapporter av hög trovärdighet (Ruiz-Barbadillo & Martinez-Ferrero, 2020). Att man valt att använda sig av standarderna ISAE 3000 och AA1000 som rapporteringsstandarder är något som ger hållbarhetsrapporterna en större trovärdighet än om dessa inte blivit applicerade. Det som dock allting grundar sig i är att om bevisen man erhåller för rapporteringen fungerar i samband med hur intresserade intressenterna och samhället är kring hållbarhetsrapporteringen som organisationen ger ut (Ruiz-Barbadillo & Martinez-Ferrero, 2020).

Farooq m.fl. (2021) studie syftar till utvärderingen av företags hållbarhetsintegrering genom att utvärdera om hållbarhetsprinciperna inom organisationen är påverkade av standarden AA1000. Studien bygger på en intervjustudie med 12 Senior managers i börsnoterade bolag på Nya Zeeland (Farooq m.fl., 2021). Intresset för att studera ämnet ligger i att studierna inom AA1000 inte är gjorda i överflöd och att standarden riktar sig mot mera traditionella intressentgrupper. Eftersom företag använder sig av en väsentlighetsbedömning med varierande grad av noggrannhet vid hållbarhetsrapporteringen är det viktigt att ta reda på om icke-finansiella rapporteringen spelar en stor roll vid både beslutsfattande och planering för framtiden (Farooq m.fl., 2021). Farooq m.fl. (2021) diskuterar kring att företag övervakar och mäter sin påverkan på både samhället och sina intressenter med hjälp av olika KPI:s (Key-performance indicators) vill man ta reda på i vilken utsträckning man använder sig av hållbarhetsrapporteringen som en KPI. Detta vill man ta reda på eftersom högre chefers ersättningar kan vara bundna till KPI:s och man vill ta reda på om hållbarhets-KPI:s har en inverkan alls. Farooq m.fl. (2021) diskuterar att användningen av både GRI som ramverk kombinerat med standarden AA1000 och ISAE 3000 har en viktig påverkan för hur pålitlig hållbarhetsrapporten är och detta ger flera exempel på hur viktigt implementationen av AA1000 är i företagsstyrningen. Eftersom standarden AA1000 bygger kring fyra krav av hållbarhets principer som; materialitet, lyhördhet, påverkan och inklusivitet och dessa måste företag integrera i sin hållbarhet (Farooq m.fl., 2021). Integrationen av AA1000 i företags hållbarhetsstyrning är enligt Farooq m.fl. (2021) ett viktigt koncept eftersom det förbättrar organisationernas hållbarhetsrapporteringar och ger också exempel på hur man kan använda hållbarhetsrapporteringens KPI:s som en riktlinje för chefers bonusar. Detta i enlighet med Arvidsson m.fl. (2018) som plockar fram i sin forskning hur hållbarhetsrapporteringen fortfarande är i ett tidigt skede men kommer få en större roll i framtiden och utvecklingen av standarder och annat är en viktig del av processen.

4. Metod

I detta kapitel presenteras avhandlingens forskningsmetod och hur den stöder forskningens syfte samt hur forskningsfrågan kommer besvaras. Först presenteras forskningsmetoden och hur avhandlingens tidigare studier har tagits fram samt studerats. Därefter presenteras urvalet av intervjuobjekten och slutligen diskuteras validiteten och studiens tillförlitlighet.

4.1. Forskningsmetod

Valet av forskningsmetoden är beroende av forskningens syfte. Forskningen kan antingen göras som en kvalitativ eller kvantitativ studie. En kvantitativ studie fungerar som en objektiv metod som betonar kvantifiering av data och generalisering av insamlade data som fås av respondenter (Bryman m.fl., 2017). Kvantitativa studier kan göras genom till exempel enkäter där stora mängder data sedan analyseras objektivt och resultaten är generaliserbara till en större helhet, det vill säga att om samma forskning skulle göras av en annan forskare skulle den komma fram till samma slutresultat. En kvalitativ studie däremot är intresserad av respondenternas subjektiva åsikter. Kvalitativ forskning fokuserar på generering av teori i stället för att pröva teorier på det sättet som den kvantitativa forskningen gör (Bryman m.fl., 2017).

En kvalitativ forskning är speciellt lämplig vid småskaliga forskningsprojekt som ska undersöka åsikter, uppfattningar, känslor och erfarenheter (Denscombe, 2018). Med tanke på att fokus i den här avhandlingen är revisorernas egen uppfattning och erfarenheter så är en kvalitativ intervjustudie motiverad. Denna metod tillåter djupare analyser av syftet baserat på de professionella respondenternas erfarenheter, vilket inte vore möjligt genom en kvantitativ forskning. Avhandlingens bidrag till ämnet kommer från de kvalitativa semistrukturerade intervjuerna tillsammans med professionella och kunniga revisorerna, som tas upp närmare i kapitlet 3.2. Urval. Med denna metod är insamlingen av privilegierad information möjlig då intervjuerna görs med nyckelpersoner som har erfarenhet inom ämnet och kan bidra med kunskap från deras

egen position och erfarenheter (Denscombe, 2018). Ahrne och Svensson (2015) poängterar även att intervjuer är en metod som går relativt snabbt att utföra och ger ett brett material och att många personer speciellt i skandinaviska länder gärna ställer upp på intervjuer.

Som bakgrund och stöd för intervjuerna gjordes en grundlig teoridel samt en litteraturgenomgång av den tidigare forskningen om hållbarhetsgranskning och revisorernas roll. Teoridelen och den tidigare forskningen fungerar som bakgrund inför presentationen av den egentliga forskningsmetoden. Teorin bidrar inte med ny kunskap till ämnet utan hjälper oss att skapa en helhetsbild av ämnesområdet och studera hurdan forskning som tidigare har gjorts. En litteraturgenomgång tillåter en systematisk och fullständig överblick av ämnet och gav oss en bättre grund inför intervjuerna. Dessutom gav det oss möjligheten att skapa en egen uppfattning om den problematik och de möjligheter som finns för vidare forskningen och framtida utmaningar. All tidigare forskning är aktuell och relevant för att stöda avhandlingens syfte. För att avgränsa de tidigare studierna används endast de studier som publicerats efter EU-direktivet 2014 men för att presentera tidigare teori och historia användes även äldre material. De källor som tas upp i avhandlingen är referentgranskade studier från Google Scholar. I avhandlingen har både finsk och europeisk lagstiftning använts utöver de officiella direktiv som publicerats av Europeiska kommissionen.

Fördelen med att göra vår studie genom semistrukturerade intervjuer är att det öppnade upp för naturlig diskussion där respondenterna hade möjligheten att utförligt beskriva sina erfarenheter samtidigt som vi som intervjuade hade möjligheten att ställa följdfrågor och be om förtydligande kommentarer ifall det fanns oklarheter. Det var även möjligt att gå fram och tillbaka mellan analys och intervjuer ifall det framkom svar under intervjuerna som behövde behandlas djupare i fortsatta intervjuer och att på så sätt rikta in sig närmare på de områden som är speciellt intressanta eller relevanta (Ahrne & Svensson, 2015). Semistrukturerade intervjuer tillät även till att alla intervjuer använde sig av samma intervjuformulär men frågorna kunde flyttas om och prioriteras på olika sätt beroende på respondentens karaktär och kunskapsprofil (Bryman m.fl., 2017). En nackdel med en intervjustudie är att intervjuerna tolkas subjektivt. Det kan

betyda att det kan uppstå skillnader mellan respondentens mening och det som intervjuarna har förstått.

I en semistrukturerad intervju har intervjuaren ett färdigt frågeformulär med ämnen och frågor som ska tas upp (Bryman m.fl., 2017). Detta stöder syftet och säkerställer att intervjun är på en ändamålsenlig nivå och följer de teman som studeras. Den semistrukturerade aspekten ger ökad frihet åt både respondenten och intervjuaren för en fungerande samverkan mellan parterna och kan styra intervjun för att fokusera och gå in på djupet i de ämnen respondenten har djupare kunskap i. Bryman m.fl. (2017) poängterar att det är bra att ställa frågorna i en logisk ordning och i enlighet med de teman som tas upp i intervjun men betonar också att forskare ska vara öppna för att ändra på ordningsföljden av frågorna så att de passar med intervjun.

Alla respondenter och företag fick möjligheten att delta anonymt i vår studie utan att behöva avslöja privilegierad information om hur de interna processerna ser ut och skiljer sig mellan företagen. Respondenterna hade möjligheten att delta antingen på finska eller svenska beroende på deras preferens, och intervjuerna kunde utföras antingen fysiskt hos revisorn i Helsingfors eller alternativt via Microsoft Teams ifall respondenterna föredrog det.

4.2. Urval

Enligt Denscombe (2018) kan urvalet baseras på representativt eller explorativt urval. Ett representativt urval är ett urval från en bred population för att skapa en större helhetsbild av ämnesområdet och används ofta inom kvantitativa studier. Med denna metod kan forskaren sedan dra slutsatser om hur hela populationen förhåller sig till temat. Ett explorativt urval däremot är en vanlig metod för småskalig forskning inom kvalitativ forskning där syftet är att undersöka relativt outforskade ämnen och komma fram till nya insikter och få information från respondenterna. Med tanke på vår

forskningsfråga var ett explorativt urval befogat och stöder den kvalitativa intervjustudiens mål.

Tillvägagångssättet för att hitta respondenter kan antingen göras som sannolikhetsurval eller icke-sannolikhetsurval. Sannolikhetsurvalet bygger på ett slumpmässigt urval och grundar sig i en normalfördelning av respondentgruppen och ska ge ett representativ urval av den studerade populationen. Denna metod används vanligen för stora urval av data och kvantitativ forskning där stora datamängder finns tillgängliga. För en kvalitativ studie där utgångspunkten är att välja respondenter utifrån expertis och erfarenheter är icke-sannolikhetsurval en lämplig metod. Icke-sannolikhetsurval innebär att forskaren har möjligheten att välja respondenter som är relevanta och lämpade för forskningens syfte. Denna metod kan i detta fall kombineras med ett explorativt urval då det är respondenternas egna upplevelser och kompetens som studeras.

Som respondenter valde vi för vår studie revisorer på olika nivåer inom organisationerna. För att få tillräckligt med data och svar för att kunna skapa tillförlitliga helheter av intervjuerna och det insamlade materialet valde vi respondenterna med ledarskapsroller inom sina företag och var senior managers eller partners. Dessa personer hade olika lång erfarenhet av granskning men är delaktiga i arbetet av hållbarhetsgranskningarna. För att hitta respondenter utnyttjade vi primärt de kontakter vi har med Big 4 revisionsbyråer. Och baserat på de kontaktuppgifterna vi fick från företagen använde vi ett fortsatt snöbollsurval för att hitta en tillräcklig mängd respondenter. Vi valde revisorer som antingen själva skrivit under hållbarhetsgranskningarna eller på annat sätt varit delaktiga i granskningen av hållbarhetsrapporterna inom revisionsbyrån. För avhandlingens syfte är det av högsta värde att respondenterna har relevant och djup kunskap inom ämnet och tillräcklig erfarenhet av processerna och arbetssättet inom granskning.

Respondenterna är koncentrerade till Big 4 revisionsbyråerna för att de redan har kunskap om ämnet och erbjuder praktisk utbildning till utomstående om implementeringen av det kommande CSRD. PwC (u.å.) anser redan att de besitter

tillräcklig kunskap för att utbilda och utveckla ett träningsramverk för övergången från NFRD till CSRD, fastän det saknas omfattande forskning om ämnet. Även de andra Big 4 företagen har redan publicerat sina egna ramverk för implementeringen av CSRD och ordnar interna utbildningar för att utbilda sin personal.

4.3. Validitet och tillförlitlighet

Det är väsentligt för all forskning att uppvisa trovärdiga och tillförlitliga metoder. Vid en kvalitativ forskning är trovärdigheten inte lika lätt att bedöma eller jämföra som i en kvantitativ studie. I en kvantitativ studie är fokus på objektivitet och möjligheten att återskapa studiens resultat ifall en annan forskare skulle utföra samma experiment. En kvalitativ studie däremot utförs i en social inramning och under normala förhållanden som inte är replikerbara ifall en annan forskare i ett senare skede skulle försöka återskapa forskningen och situationen (Denscombe, 2018). Tiden förändrar respondenternas upplevelser, och att återskapa den sociala miljön där studien skapats är närmast omöjligt i efterhand. En annan orsak till att den kvalitativa studiens metoder är svåra att jämföra med de kvantitativa är det faktum att intervjuaren skapar en kontakt med respondenten, och att analysen av materialet kan skilja sig mellan olika forskare som försöker replikera studien.

Studiens validitet eller trovärdighet kommer från de tidigare studierna som analyserats och de observationer som vi har gjort under studien. Den interna validiteten är således en av de starkaste källorna inom kvalitativ forskning (Bryman m.fl., 2017). Den fördjupningen vi har gjort inom tillgänglig tidigare forskning ger forskningen intern validitet och respondenternas svar kan analyseras utifrån det tidigare materialet. Den externa validiteten kommer från generaliserbarheten av studien och överförbarheten av resultaten till vidare studier eller andra liknande studier som gjorts. Att intervjuerna i vår studie görs tillsammans med erfarna och sakkunniga revisorer kommer bidra till mer trovärdiga och tillförlitliga resultat. Vi har dock ett begränsat sampel som kan minska studiens trovärdighet. Generaliserbarhet är inte ett lika viktigt begrepp inom kvalitativ forskning som kvantitativ forskning. Kvalitativa forskare fokuserar mera på

överförbarheten av resultatet och på vilket sätt resultaten kunde överföras till andra studier än generaliserbarheten av hur sannolikt det är att resultatet kan återskapas i andra fall (Denscombe, 2018).

Reliabilitet förekommer i olika former, både internt och externt. Den externa reliabiliteten kommer från replikerbarhet. Det är en utmanande faktor inom kvalitativa studier med subjektiva respondenter som svara utifrån deras egna erfarenheter och upplevelser. Det är nästintill omöjligt att exakt replikera en studie eller återskapa de sociala förhållandena hos individerna. Bryman m.fl. (2017) poängterar även att de svar som fås av respondenterna tolkas olika beroende på intervjuaren, och således är det inte självklart att en annan forskare skulle komma till samma slutsats. Den interna reliabiliteten kan vi däremot påverka avsevärt. Bryman m.fl. (2017) beskriver det som ett problem att forskare kan tolka resultaten på olika sätt medan forskarlag har en fördel då flera personer ser på samma material och kommer överens om hur de tolkar det som de ser och hör. I och med att vi är två forskare har vi avsevärt större möjlighet att analysera intervjuerna och bidra med trovärdighet till forskningen.

5. Empiri och analys

I detta kapitel kommer respondenterna presenteras och svaren som samlats in från intervjuerna. Först presenteras respondenterna och därefter presenteras intervjuresultaten enligt de fyra kategorier som intervjuerna behandlade: hållbarhet i allmänhet, hållbarhetsgranskning, yrkeskompetens och framtidsutsikter.

5.1 Introduktion

Alla intervjuerna som utfördes inom studien var uppbyggda så att respondenten först fick berätta lite om sig själv, sin arbetserfarenhet, sin utbildning inom hållbarhetsgranskning samt hur länge respondenten arbetat med hållbarhetsgranskning. Genomgången av denna information säkerställde samtidigt att respondenterna hade lämplig expertis för att kunna delta och besvara de förberedda frågorna.

Alla respondenter arbetar inom Big 4 i Finland och respondenterna har tilldelats anonyma titlar *respondent A-H* och företagen har anonymiserats genom att de getts titlarna *företag 1-4*. Eftersom studien fokuserade på revisorernas inställning till hållbarhetsgranskning och utvecklingen inom området så bedömdes det att kvalitativa intervjuer med respondenterna kunde ge svar på dessa frågor. Respondenternas arbetstitlar är: partner eller senior manager. Alla respondenter arbetar med eller har en direkt koppling till granskningen av hållbarhetsrapporter i sitt företag och alla förutom Respondent F deltog under hösten 2022 i Suomen Tilintarkastajat r.y.:s (ST) första utbildning för att bli en ESG-certifierad granskare i Finland. ESG-utbildningsprogrammet som ST-akademin ordnade gav efter en fullgjord 60 timmars utbildning ett certifikat för att bevisa kunskap om och förståelse av hållbarhetsrapportering och granskning hos de deltagare som klarade examen. Därtill har alla respondenter förutom respondent G tidigare utfört CGR-examen eller vidare specialiserat sig inom diverse områden. Respondenterna har lång arbetserfarenhet inom finansiell revision och granskning av icke-finansiell rapportering vilket ger studien

trovärdighet eftersom de därför kan klassas som experter inom ämnet. Nedan presenteras respondenterna i figur 1 där företag, intervjulängd och bakgrund har listats.

Respondent	Företag	Intervjulängd	Bakgrund
Respondent A	Företag 1	45:43	17 år i Big 4 CGR-revisor Senior manager ST ESG-certifikat – GRI-utbildningar
Respondent B	Företag 2	32:14	20 år i Big 4 CGR-revisor Partner ST ESG-certifikat
Respondent C	Företag 2	30:22	26 år i Big 4 CGR/OFGR-revisor Partner ST ESG-certifikat
Respondent D	Företag 3	30:17	16 år i Big 4 CGR-revisor Partner ST ESG-certifikat, ESG- undertecknare
Respondent E	Företag 4	45:50	34 år i Big 4 CGR-revisor Partner ST ESG-certifikat
Respondent F	Företag 4	33:07	23 år i Big 4 CGR-revisor Partner EU-taxonomi
Respondent G	Företag 3	41:00	7 år i Big 4 Senior manager ST ESG-certifikat
Respondent H	Företag 3	29:53	25 år i Big 4 CGR-revisor Partner ST ESG-certifikat

Figur 1: Respondentlista

Bakgrundsfrågorna till respondenterna var hur länge de har arbetat med hållbarhetsfrågor och hurdan utbildning de har fått inom området. Dessa frågor användes för att etablera en bas för respondenternas kunskap och vilken utbildning de har fått inom ämnet. Eftersom hållbarhetsrapportering är ett relativt nytt ämne har respondenterna under sina universitetsstudier inte studerat hållbarhetsredovisning eller något motsvarande. Däremot berättade alla respondenter att det inom organisationen

ordnas obligatorisk utbildning och att det finns en stor mängd frivilliga utbildningar och kurser som kan utföras ifall man har tid och intresse för att öka sin kunskap om hållbarhetsfrågor.

5.2 Hållbarhet i allmänhet

I och med att det nya CSRD för hållbarhetsrapportering och icke-finansiell information ska implementeras under 2024 så var det väsentligt att höra respondenternas tankar kring dessa förändringar. I diskussionen med respondenterna kan man klart se att de långt är på samma linje i sin inställning till varför hållbarhetsgranskning fokuserats till revisionsbyråerna. Som tidigare konstaterat finns det i nuläget ingen reglering över vem eller vilka som får skriva under eller granska en hållbarhetsrapport, därför kan även trovärdigheten av granskningen vara olika. Respondent E är av den åsikt att en stor del av hållbarhetsgranskningarna görs av revisionsbyråerna på grund av att de är den rätta aktören att göra granskningarna, de är experter på granskning och verifiering samt har den utbildningen och kunskapen som krävs. De har de verktygen och dokumentationen som behövs och kvalitetsgranskningsprocesser för att sköta det. Granskningen och trovärdigheten av hållbarhetsrapporterna grundar sig enligt respondent C i granskarens oberoende och så länge andra aktörers oberoende inte är reglerat är de inte lika trovärdiga granskare som revisorer. Respondent E anser att konkurrensen inom hållbarhetsgranskningen är lite som vilda-västern eftersom det inte finns restriktioner vem som får verifiera och bestyrka en hållbarhetsrapport på samma sätt som det finns inom revision av finansiell rapportering som är en reglerad marknad med kompetenskrav. Respondenterna var tydliga med att Big 4 redan har de resurserna, processerna och granskningsverktygen som behövs för att utföra finansiell revision och därför är de också kapabla att utföra hållbarhetsgranskningarna. Dessutom ansåg respondent B att det ligger i revisorernas DNA att granska och verifiera rapporter, något som en konsult eller andra organisationer inte har samma erfarenheter och kunskap med. Metodologin för att utföra granskningarna fungerar likadant som i revisionen och är därför inbyggd i revisorernas dagliga arbetssätt.

Respondenterna har en klar syn på att hållbarhetsrapporteringen och hållbarhet i allmänheten har utvecklats i rask takt de senaste åren. Respondent E hade ändå önskat en snabbare utveckling men poängterar att företagen, så länge det är frivilligt, ofta väljer att göra endast det som förväntas av dem och inget mera, därför är respondenten också för ökade rapporteringskraven och de lagstadgade kraven som sätts. Alla respondenterna var tydliga i sin attityd till hållbarhetsgranskning och var överens om att det är oerhört viktigt. Flera av respondenterna poängterar att olika intressenter och banker baserar sina beslut på det som företagen rapporterar. Därför är det viktigt att uppgifterna granskas, som en kvalitetssäkring av informationen. Respondent H påpekar dock att bankernas krav inte gäller för hela hållbarhetsrapporten utan kraven är specifika för vissa nyckeltal och de mätarna granskas skilt. Respondenten anser vidare att intressenter inte går igenom hållbarhetsrapporterna från pärm till pärm utan använder sig endast av de nyckeltalen som finansiella institut samlar ihop och publicerar på sina hemsidor.

Attityden till hållbarhetsgranskning är också viktigt, respondenterna diskuterar frågan mycket öppet och ifall det finns tydliga skillnader beroende på arbetsposition eller ålder. Respondent C och G är båda av den åsikten att unga som nu kliver in på arbetsmarknaden har ett brinnande intresse för hållbarhetsfrågor. Detta beror enligt respondenterna på att hållbarhetsgranskning är ett nytt fenomen och ett ämne var man kan lära sig mycket och snabbt utvecklas till expert. Åldersskillnader eller arbetspositioner har enligt respondenterna ingen märkbar skillnad, enda undantaget som respondent C nämnde var ifall en äldre revisor närmar sig pensionsålder så finns inte samma glöd att lära sig det nya som tidigare, speciellt ifall den nya regleringen går i kraft först efter pensionen. Respondent G håller med om att bland unga är intresset större än hos äldre kollegor som inte har tidigare bekantat sig med hållbarhetsfrågor. Respondenten poängterar ändå att det på ESG-utbildningen deltog många äldre revisorer som inte hade någon tidigare erfarenhet av hållbarhetsgranskning och att flera revisorer har sökt sig till hållbarhetsteamet under de senaste åren.

Respondenterna poängterade att de som nu träder in på arbetsmarknaden redan har en kunskap om hållbarhet från studierna vilket underlättar utvecklingen av kompetensen

och förståelsen för hållbarhetsgranskning på ett annat sätt än äldre revisorer som inte har samma bakgrund eller ett lika brinnande intresse för ämnet. Respondent B ser också att äldre har en mera pragmatisk syn på hållbarhetsgranskning medan yngre ser mera svartvitt på ämnet. Respondent D ser fortfarande att det finns äldre revisorer som inte har uppfatta vikten av hållbarhetsfrågor och funderar ifall detta är nödvändigt och har kommit för att stanna. Det finns alltså fortfarande de som inte förstår värdet och nyttan av hållbarhet.

På frågan ifall respondenterna fortfarande ser hållbarhetsrapporteringen som en möjlighet till greenwashing är svaren delade, respondenterna ser att en ökad reglering av rapporternas innehåll och av hållbarhetsgranskning minskar risken för greenwashing men alla är inte överens om att det skulle helt utesluta greenwashing. Respondenterna E och G poängterar att hittills så har företagen själv kunnat bestämma vilka delar de väljer att låta granskas och kunnat undvika att låta granska negativa aspekter men att detta inte kommer vara möjligt i fortsättningen med CSRD. Respondenterna A och G menar att i fortsättningen ska granskarna säkerställa att rapporterna ger en rättvis helhetsbild av företagets verksamhet, det vill säga att rapporterna innehåller både positiv och negativ information om företagets verksamhet och på sätt minskar också risken för greenwashing. Respondenten H är däremot mera kritisk och säger att hållbarhetsrapporter definitivt är möjligt och även bokslutsinformation kan idag användas för att skapa en missvisande bild av verksamheten. Men ifall rapporten är välgjord och heltäckande visar det att det underliggande hållbarhetsarbetet i företaget också är bra. Respondent A menar också att ingen vill se sämre ut än konkurrenterna och därför finns även i fortsättningen en risk att företag förfinar rapporterna.

5.3 Hållbarhetsgranskning

Revisionsbyråerna har en lång erfarenhet från finansiell revision och därför har det varit naturligt att hållbarhetsgranskningen också blivit en del av deras arbetsbild.

Respondenterna var överens om att en hållbarhetsgranskning inte har samma nivå av tillförlitlighet som en finansiell revision. Detta beror främst på att det inte varit

lagstadgat att låta hållbarhetsrapporterna granskas medan den finansiella revisionen utvecklats i runt 100 år och är en lagstadgad process, samtidigt är det två frågan om två helt skilda områden som granskas. Respondent B diskuterar mycket kring att hållbarhetsredovisningen inte effektiviserats lika långt som den finansiella redovisningen och att kontrollerna samt processerna hos företagen som upprättar rapporterna inte är på en tillräckligt hög standard för att utföra en granskning på en högre nivå av tillförlitlighet. Alla respondenterna berättar att det inte handlar om revisorernas vilja att erbjuda högre nivå av granskning utan de menar att det är organisationerna som granskas som inte har tillräckliga processer för att höja tillförlitlighetsnivån för granskningen.

Både Respondent B och H är av den åsikten att granskningen aldrig kommer vara på samma linje eftersom den fundamentala grund som granskningen baseras sig på är så annorlunda mellan en finansiell revision och en hållbarhetsgranskning. I hållbarhetsrapporteringen finns det till exempel inte dubbelbokföring som är grunden för den finansiella rapporteringen och revisionen. Dessutom är regleringen för vad som måste rapporteras och hur det är gjorda helt olika. Respondent H diskuterar tre orsaker till att rapporteringen i nuläget inte är på en så hög standard som man skulle önska. Den första är att så länge hållbarhetsrapporteringen inte är en lagstadgad uppgift så anses det inte lika viktigt och därför är inte heller kraven de samma som inom den finansiella. Den andra orsaken är kostnaderna. Då denna kostnad ska läggas på ett kostnadsställe så blir det en stor ökning i kostnaderna, fastän nyttan tillfaller hela företaget så kan kostnaden vara stor för ett kostnadsställe. Detta kommer bli ännu tydligare i framtiden ifall EU höjer kraven till en rimlig försäkringsnivå och kostnaderna blir ännu större. Den sista orsaken är att all information helt enkelt inte kan granskas. Företagen har inte den uppföljningen och systemen som krävs för att göra granskningen.

Vidare diskuterades NFRD standarden som för tillfället används för hållbarhetsrapportering och kommer att ersättas av CSRD som är en mer omfattande standard med fler klara riktlinjer och krav. Respondenterna var bekanta med direktiven och hade en ganska klar syn på saken. Respondent H poängterade att NFRD inte berör hållbarhetsgranskningen på något sätt alls, utan är endast ett hjälpmedel för

rapporteringens innehåll. Respondenter ansåg att NFRD verkligen inte var en tillräcklig standard för hållbarhetsrapporteringen. Respondent A beskriver NFRD som ett bra första steg och test för att vänja företagen till att upprätta hållbarhetsrapporter men själva direktivet innehöll inga konkreta riktlinjer eller gav ingen direkt nytta till någon part. Både respondent D och G diskuterar kring att NFRD omfattade endast de största bolagen och de kunde välja vad som fanns med i rapporten och vad som skulle granskas. Den största utmaningen enligt flera av respondenterna är hur bred rapporteringsramen för CSRD är och att de är skeptiska till ifall företagen kommer kunna uppfylla de kraven som standarden sätter. Enligt den nya standarden finns inte samma valmöjligheter längre utan det blir krav på vad som ska rapporteras och hur, dessutom växer mängden bolag som faller under CSRD i Finland till över 700 företag. Respondenterna funderade öppet kring problematiken med att CSRD kommer inkludera många företag som aldrig gjort hållbarhetsrapportering tidigare och saknar processerna för att göra det. Detta problem lär synas de kommande åren efter att de första rapporterna har gjorts. Det viktigaste med CSRD som respondenterna lyfte fram var att implementeringen kommer göra att tillförlitligheten till hållbarhetsrapporterna kommer bli högre än tidigare i och med att det blir en mera enhetlig rapportering.

Den finska lagen kring rapportering av icke-finansiell information är mycket tunn och beror på att den finska lagen baserar sig på och hänvisar till EU-standarderna för den icke-finansiella rapporteringen. Som respondent H poängterar så har Finland ingen skild lag för rapportering av icke-finansiell information. Respondent E kan berätta att implementeringen av CSRD är på gång i Finland och Arbets- och näringsministeriet skriver för tillfället om förändringarna till bokförings- och revisionslagen. Flera av respondenterna var på samma linje och antar att revisionslagen ändras i följd med EU-beslut och hålls uppdaterad enligt det som EU i fortsättningen också godkänner. Eftersom standardförändringar görs mycket långt på EU-nivå så tar också Finland efter dessa, som respondent B säger ” *Det är mera enhetligt att ta EU-direktiven som grund eftersom Finland också lockar internationella investerare* ”. Respondent A håller med om att det inte finns behov i finländsk lagstiftning med högre krav eller lättnader utan det är bra att hålla enhetliga krav för hela EU-området. Att Finland inte har en egen specifik lag kring rapportering av icke-finansiell information är inget unikt utan samma metodologi används inom revisionslagen som också är baserad på IFRS. Respondent G

nämner att det har förts diskussioner inom ministeriet ifall GR-examen skulle vara ett krav för att kunna granska och ge ett utlåtande på hållbarhetsrapporter men ställer sig skeptisk till den förändringen på grund av att revisionslagen inte direkt ger en grund för att förstå grunderna för hållbarhetsgranskning. I allmänhet hoppas respondenterna att efter implementeringen av CSRD direktivet i den finska lagstiftningen att rapporteringen skulle bli bättre.

I frågan om ifall det finns någon problematik eller risker med att utöka standardiseringen och lagstiftning så finns det skillnader hur respondenterna ser på saken. Respondenterna A, D, E och F är av den åsikten att på det stora hela ser de inte ett problem med utvecklingen av både standarder och lagstiftning. Däremot är respondenterna B, C, G och H oroade över utmaningarna med en ökad reglering och utveckling, de ser en risk för att väsentligheten i rapporterna och syftet faller bort. Alla respondenterna är eniga om att det kan finnas problematik i fallet men vissa ser det som en betydligt större risk än andra. Respondent A, G och H nämner att utmaningarna hos företagen som ska upprätta rapporterna är att det kommer bli betydligt mera att rapportera och medför stora kostnader för företaget. Från revisorernas sida lyfter respondent E och G upp resursfrågan, kommer det finnas tillräckligt med kunnig personal och resurser för att hänga med i utvecklingen samt att det krävs fortsatt utbildande av den befintliga personalen för att möta de nya kraven. Respondent C säger att det kan finnas en rädsla i att det kommer för mycket nytt att rapportera. Att mer är inte alltid bättre och att det kan leda till att det väsentliga i rapporterna kan drunkna i mängden. Vid hållbarhetsrapportering såsom vid finansiell rapportering är väsentligheten en viktig sak vilket ökade standarder och lagändringar kan tappa fokus från. Respondent A nämner att ifall rapporteringen utvecklas i en snabb takt kommer man i framtiden inte göra annat än rapportera, vilket också gör att resurserna i företagen inte nödvändigtvis räcker till. Detta kan man hävda att redan har hänt inom den finansiella rapporteringen där det finns personal uttryckligen för att upprätta och följa rapporteringen. De flesta respondenterna tar upp att implementeringen av det nya direktivet kommer lite väl snabbt i jämförelse med hur utvecklingen sett ut tidigare och kommer kräva mycket förberedande av företagen före den blir gjord på rätt sätt, något som inte kommer finnas redan de första åren.

Respondenterna har olika bakgrunder om hur de blivit involverade i ämnet och deras syn på hållbarhetsgranskning. Respondenterna diskuterar mycket om att de till en början såg hållbarhetsrapportering som ett marknadsföringsmedel och ett sätt för företagen att rapportera företagets positiva arbete. Efter implementeringen av NFRD standarden har utvecklingen gått snabbt framåt. Respondent G kommenterar att då hen slapp med i sitt första hållbarhetsprojekt 2017 så visste hen inte vad hållbarhetsteamet gjorde och vad granskningen gick ut på och tyckte det lät mest som ett marknadsföringsarbete. Både respondent C och D diskuterar att samhället är en stor bidragande faktor till utvecklingen eftersom företagen till exempel, får sämre villkor på lån om man inte rapporterar utsläpp. Eller som också respondent C lyfter fram att de flesta banklån till företag innehåller också gröna-obligationer som inte tidigare varit ett krav. Däremot ser respondent E på saken som att utvecklingen skett för långsamt, att man redan för 10 år sedan hade hoppats och sett fler som gjorde hållbarhetsrapportering fastän det var frivilligt. Vidare diskuterar respondenten kring att problemet ligger i att organisationer gör endast det som krävs och inte det lilla extra, därför står respondenten också bakom implementeringen av den nya standarden för bättre rapporteringsstandarder.

5.4 Yrkeskompetens

I diskussionen om revisorerna besitter tillräcklig kunskap för att granska hållbarhetsrapporter och ge ett utlåtande så hade respondenterna delade åsikter. Respondenterna anser att inom revisionsbyråerna finns den kunskap som krävs och det ordnas utbildningar kring ämnet för att upprätthålla kunskapen, däremot framhåller respondenterna A och D att varje enskild revisor i organisationerna inte har en tillräcklig kunskap. Respondent B nämner också att revisorerna inte har hållbarhetskunskapen som krävs men revisorerna förstår sig på standarder, hur de används och hur den röda tråden ska byggas för att utföra en granskning. Respondenterna C och F tillägger att ifall revisorerna själva inte kan svara på frågor så finns det tillgång till tillräckligt med expertkunskap som kan stöda. Respondent H säger däremot att revisorerna inte för tillfället har tillräcklig kunskap och att granskningen

således görs av specialisterna men att revisorerna har kunskapen av granskningspraxisen och mätarna.

Respondent E är tydlig med att problemet med hållbarhetsgranskningen och den nivå man ligger på i nuläget inte är fast i revisorerna utan fast hos företagen som granskas. Detta eftersom man i nuläget bara behövt rapportera vissa delar och inte heller haft en hög rapporteringsstandard vilket gjort att både processerna och materialet som samlas in för granskning inte är av tillräckligt hög kvalitet. Standardutvecklingen med CSRD är att kunna höja försäkringsnivån från begränsad till rimlig nivå. I diskussionen är alla respondenter eniga om att problemen ligger inom företagen för att i framtiden kunna höja granskningsnivån. Respondenternas säger att de har kunskapen och resurserna för att kunna höja nivån av granskning men däremot är företagens material för en granskning inte tillräckliga. Respondent B kommenterar saken följande ” *Vi skulle klara av att höja nivån, men bolagens data för tillfället inte möjliggör det* ”. Eftersom en hållbarhetsgranskning utförs med bolagens egna data så diskuterar respondenterna att fokus ligger på det materialet som företagen skickar, processerna för dåliga, insamlandet av material för dåligt och allt detta gör att man inte kan höja nivån. Respondent G nämner att i den finansiella granskningen har man redan etablerade datasystem för att utvinna material men ett effektivt system är inte utvecklat för hållbarhetsrapportering. De största utmaningarna inom området är hur företagen ska implementera fungerande kontroller och rapporteringsdata som möjliggör en förflyttning från begränsad till rimlig granskningsnivå. Respondent F och H är båda av den åsikten att det finns kunskap inom organisationen men det krävs också mera utbildning om ämnet för att få flera revisorer involverade i granskningarna. Ämnet är för tillfället en intressant fråga eftersom det finns endast ett fåtal experter på marknaden, kommenterar Respondent G. Standarden CSRD som implementeras under kommande räkenskapsåren kommer att skaka om revisorernas sätt att arbeta om inte företagens kontroller och processer utvecklas i snabb takt.

Diskussionen fortsatt till ifall revisorerna skulle vara den enda yrkesgruppen som skulle få granska och ge utlåtanden om hållbarhetsrapporter. Åsikterna här är delade om hur processen och utlåtande skall göras. Respondent B kommenterar ” *Kan andra än*

revisorer bestryka sitt oberoende och etiska kraven? Har andra aktörer processerna? ”.

Diskussionen ligger mycket kring att revisionsorganisationer och speciellt Big 4 väger mycket tyngre i tillförlitligheten av granskningen än en mindre konsulteringsbyrå. Med tanke på att hållbarhetsgranskningen i nuläget inte är reglerat så säger de flesta respondenter att vem som helst kan granska så länge alla spelar med samma regler. Både respondent C och F diskuterar kring att man är öppna för att vem som helst ska få granska så länge alla är under samma uppsyn. Inom revision så är revisorerna under uppsyn av PRH och vid hållbarhetsgranskningen finns det för tillfället ingen som har samma sorts uppsyn. Respondent E syn på frågan är att det borde vara endast revisorerna som får ge utlåtanden om hållbarhetsrapporter. Eftersom revisionsbolagen redan har experter, kontroller och resurser som inte mindre organisationer har så klarar man av att utföra granskningarna på den nivå det krävs.

5.5 Framtidsutsikter

I frågan om vad respondenterna ser som de största utmaningarna för revisionsbyråerna och granskningen så har de flera olika synpunkter. Respondenterna A, D och G ser som den största utmaningen att hitta tillräckligt med utbildad och kunnig personal för att möta de kraven som kommer att ställas på revisorernas kompetens och kunnande. I det skedet då granskningen blir en lagstadgad uppgift krävs det mycket mera resurser för att granska och utbilda personalen i takt med förändringarna. Respondent B är inne på samma linje men lyfter fram att för att granskning ska vara av hög kvalitet krävs det även en förståelse för vad som är relevant inom kundens verksamhet och industri i hållbarhetsfrågorna. Respondenterna C och F är mera fokuserade på lagstiftningen och direktiven. De ser att regleringen och riktlinjerna måste bli tydliga så att företagen kan rapportera det som anses väsentligt och granskarna ska kunna granska det enligt tydliga instruktioner. På så sätt blir rapporteringen inte heller för bred och det väsentliga kommer tydligt fram. Respondent H lyfter fram att granskningen görs på den rapporterade informationen och så länge det inte finns krav på innehållet kan inte granskningen uppge att något saknas. Respondent G och H ser de största utmaningarna på företagets sida. Respondent G påpekar att det för tillfället inte finns någon klar marknadsledare som erbjuder ERP-system för hållbarhetsrapportering. Respondenten

poängterar att företagen använder olika rapporteringssystem och i de flesta fallen rekommenderar revisorerna att rapporteringen borde utvecklas och automatiseras men för att detta skulle vara möjligt krävs det att någon skulle erbjuda en lösning i stället för att företagen rapporterar genom olika Excel-tabeller.

Som tidigare diskuterats finns det olika standarder och riktlinjer för hur granskningen ska utföras. Det som flera av respondenterna använde sig av var ISAE 3000 eller GRI och respondent D ansåg att fastän ISAE 3000 är en standard som funnits länge och kunde uppdateras så finns det inga fundamentala fel med den idag. Flera av respondenterna var inne på samma linje och berättade att inom deras revisionsbyrå är de interna metodologierna baserade på ISAE 3000. Respondenterna A och E berättade att det är på kommande nya ISAE 5000 standarder för hållbarhetsrapportering som är under arbete för tillfället. Respondent C och G önskar att det skulle finnas klarare regler för hur rapporterna ska upprättas och enhetliga nyckeltal som tar upp de olika delområdena i balans med varandra men att det fortsättningsvis ska finnas rum för egen tolkning.

Angående revisorernas framtida kunskapsbehov angående hållbarhet finns det en klar majoritet som anser att alla revisorer i framtiden måste förstå vad en hållbarhetsrapport innehåller och kunna utläsa informationen från den. Respondent A, B och E anser att i och med att den finansiella och icke-finansiella rapporten integreras till en rapport så måste alla förstå de krav som finns och vad dessa rapporter ska innehålla. Respondent G är inne på samma linje men lyfter fram att det kommer beröra alla i revisionsbyrån men de som är mera intresserade naturligtvis berörs till en större grad. Respondenterna C, F och H anser att inom de stora revisionsbyråerna kommer alla komma i kontakt med hållbarhetsfrågor men ifall en revisor väljer att hålla sig inom mindre revisionsbyråer är det högst troligt inte aktuellt för alla att lära sig.

6. Diskussion

I detta kapitel kommer intervjuresultaten från det tidigare kapitlet tas upp och kopplas ihop till den teori samt tidigare forskning som presenterats i tidigare kapitel.

Diskussionen tar fram skillnader som finns mellan respondenternas svar och den tidigare forskningen inom ämnet.

6.1. Hållbarhet i allmänheten

Respondenterna hade en klar syn på att hållbarhetsrapporteringen och hållbarhet i allmänheten har utvecklats i rask takt de senaste åren. Respondent E hade ändå önskat en snabbare utveckling men poängterar att företagen så länge det är frivilligt ofta väljer att göra endast det som förväntas av dem och inget mera, därför är respondenten också för ökade rapporteringskraven och de lagstadgade kraven som sätts.

Den inledande delen av intervjun sökte svar på grundläggande frågor till hur respondenterna ser på hållbarhetsämnet och vad de anser om läget inom hållbarhetsrapportering och -granskning bland aktörerna för tillfället. Respondenterna var tydliga med att påpeka att de anser att de har de resurser och verktyg som krävs för att göra hållbarhetsgranskningar. Granskning av data och information är det område som revisorer är experter på och de har det kunnande som krävs för att göra ett tillförlitligt arbete. Respondent B förklarade att det ligger i revisorns DNA att granska och verifiera rapporter. Detta är något som respondenten ansåg att inte konsulterna har samma erfarenhet av. Silvola och Vinnari (2021) skrev att eftersom den icke-finansiella granskningen består av flera delmoment och skiljer sig teoretiskt från den finansiella så är det inte direkt jämförbara med varandra men den kunskapen som granskaren har om organisationen stöder arbetet. Därtill framhöll de också att de likheter som finns mellan den finansiella och icke-finansiella granskningen är en fördel för revisorer som hållbarhetsgranskare. Respondent C diskuterade att fundamentalt är granskningarna totalt olika, men man får ett mervärde när man känner till organisationen, deras

marknadsområde och granskningsprocessen. Farooq och de Villiers (2017) forskning visade också att revisorerna som fungerar som granskare är mera fokuserade på att verifiera trovärdigheten av rapporterna medan andra granskare är benägna att ge synpunkter och förbättringsförslag till rapporterna. Deras forskning poängterade också revisionsbyråernas storlek och resurser som en fördel emot andra aktörer.

Därtill påpekade de att speciellt inom Big 4 finns det metodologin för att utföra oberoende och tillförlitliga granskningar. Revisionsbyråerna kan dra mycket nytta från den finansiella revisionen och det arbetssättet de har för att säkerställa trovärdig information. Boiral m.fl. (2019) instämmer och den studien visade samma resultat att revisorer inom Big 4 anser att de i och med sin ställning och status på marknaden är professionella och kompetenta till att utföra trovärdiga granskningar. Trovärdigheten av granskningarna grundar sig enligt respondent C i granskarens oberoende och så länge andra aktörers oberoende inte är reglerat är de inte lika trovärdiga granskare som revisorerna. Farooq och de Villiers (2017) och respondenterna var överens om att revisorernas oberoende är en stor fördel emot andra aktörer. De är redan under uppsyn av PRH och därför agerar de redan oberoende granskare och har klara principer att följa. Tack vare revisionsbyråernas storlek är de inte heller lika beroende av att tillfredsställa enskilda kunder vilket minskar på den kommersiella pressen att ge utlåtanden för att uppfylla kundernas förväntningar. Boiral m.fl. (2019) däremot ansåg att detta var ett etiskt problematiskt och att revisionsbyråerna fortfarande kan förminska problem i rapporterna för att tillfredsställa och behålla kunderna, vilket skulle minska på trovärdigheten av granskningen. Kilamo & Laitinen (2019) diskuterar i sin artikel om att Finland utför granskningar på en av de högsta nivåerna i världen, detta syns även på hur högt värdesatt revisionsyrket är.

Respondenterna framhävde också att hållbarhetsgranskningen är viktig för intressenternas beslutsfattande, investerarna baserar sina beslut på den information som publiceras och banken kan ge lånevillkor utgående ifrån olika hållbarhetskrav. Detta tog Silvola (2021) också upp i sin artikel och ansåg att granskningen är viktig speciellt internationellt sett och förväntas för att kunna locka nya investerare och finansiärer till den finska marknaden. Samtidigt framhöll en respondent sig mera kritiskt till detta och

ansåg att investerare i stället använder nyckeltal som publicerats av finansiella institutionerna för att skapa sig en överblick. Bankerna är inte heller fokuserade på hållbarhetsrapporten i sin helhet utan använder olika nyckeltal i sina låndiskussioner, dessa är de delar som företagen då fokuserar på och låter granskas. Studien av Francis m.fl. (2016) stöder antagandet att banker baserar sina lånevillkor på hållbarhetsrapporter och företag kan utnyttja sina hållbarhetsrapporter för att förhandla bättre villkor.

Krasodomska m.fl. (2020) fann i sin studie att äldre revisorer hade ett motstånd mot att fördjupa sig i att utveckla och förändra sitt arbetssätt för att lära sig om hållbarhetsgranskning. Alla respondenterna var i detta avseende inte av samma åsikt, respondenterna C och G framhöll att unga är mera villiga och har ett större intresse för hållbarhetsfrågor men det beror enligt dem på att det är ett nytt ämne som diskuteras mycket och där de snabbt kan lära sig och utvecklas till experter. Respondent C lyfte fram det som även artikeln tog upp med att revisorer som närmar sig pensionsåldern inte är intresserade av att lära sig om ny reglering som går i kraft först efter deras pension. Det som respondenterna höll framme var att äldre kan ha en mera pragmatisk syn och anse att hållbarhetsgranskning är ett övergående ämne.

Ifall greenwashing fortfarande är möjligt inom hållbarhetsrapportering och med tanke på det nya direktivet är respondenterna tudelade. Respondenterna är överens om att en ökad reglering minskar på möjligheterna att rapporterna innehåller ofullständig information men de är inte överens om att detta helt och hållet skulle eliminera risken. Så länge företagen själva kunnat bestämma vilka delar som granskas har de kunnat undvika att låta granska delar som inte ger en positiv bild av företaget men i och med CSRD finns det inte längre samma möjlighet för företagen. Silvola (2021) diskuterade i sitt uttalande att avsaknaden av enhetliga rapporteringsstandarder förvränger konkurrensen och en selektiv rapportering möjliggör således till greenwashing. Sett till det är CSRD ett steg i rätt riktning och respondenterna är överens om att rapporterna i fortsättningen bör innehålla både positiv och negativ samhällsinverkan för att få en helhetsbild av verksamheten. Endast på så sätt är det möjligt att minska på greenwashing. Respondent A tillade att inget företag vill se sämre ut än sina konkurrenter vilket också kan leda till att det på frivillig basis sannolikt inte kommer

ske stora förändringar före lagstiftning och direktiv träder i kraft. Eftersom man fortfarande inte kan direkt säga att greenwashingen kommer försvinna men med hjälp av hållbarhetsrapporteringen och kriterierna som kommer med nya direktiv och lagar kan man anse att det inte går att utnyttja greenwashing på samma sätt som tidigare.

6.2. Hållbarhetsgranskning

Hållbarhetsgranskningen ansågs som ett viktigt moment av alla respondenter fastän de alla var överens om att tillförlitligheten av finansiell revision och hållbarhetsgranskning inte är på samma nivå. Framför allt beror det på den lagstadgade granskningsnivån som för hållbarhetsgranskningen är på begränsad nivå medan finansiella revisionen görs på rimlig nivå. På grund av att hållbarhetsrapporteringen inte har utvecklats under en lika lång tid så har företagen inte heller lika utvecklade processer och kontroller för att upprätta rapporteringen som det finns på finansiella sidan. Detta är enligt alla respondenterna den främsta orsaken till att huvudsakligen alla hållbarhetsgranskningar görs på begränsad nivå. Respondenterna är överens om att de har tillräckligt med kunskap inom företaget för att erbjuda granskning på högre nivå i det skede som företagens processer är på en nivå som tillåter det. Krasodomska m.fl. (2021) lyfte också fram samma sak och menar att granskare inte kan bedöma företagens påståenden på en tillförlitlignivå ifall företagen inte förbättrar sina rapporteringsprocesser.

Respondent H ansåg också att så länge som hållbarhetsrapporteringen inte är en lagstadgad uppgift med klara lagar så finns det inte samma krav som inom den finansiella revisionen och därför värdesätts den inte lika högt av företagen. Huefner och Tschopp (2015) tar också i sin studie upp att finansiella rapporteringen redan har nått en standardiserad form och IFRS som företagen följer ökar tillförlitligheten av rapporteringen samt revisionen av den. Därtill var respondent B och H av den åsikten att hållbarhetsgranskningen aldrig kommer kunna göras med samma tillförlighet som finansiell revision på grund av det finns fundamentala skillnader i sättet som data kan produceras. Den finansiella redovisningen bygger på dubbelbokföringen och monetära värden, vilket inte finns inom hållbarhetsredovisningen. Detta är enligt respondenterna

den grundläggande orsaken till att det inte kan mätas med samma tillförlitlighet. Det är också en kostnadsfråga för företagen, ifall de inte tydligt kan se den nytta som det tillför är de inte heller villiga att investera stora kostnader till hållbarhetsarbetet. Boiral m.fl. (2015) anser att fastän hållbarhetsgranskningens processer och oberoende har kritiserats så finns det trots det ett mervärde i att låta hållbarhetsrapporterna granskas och godkännas. Detta menar också Huefner och Tschopp (2015) som hävdar att hållbarhetsrapporteringen ger ett mervärde till företag och är något som intressenter förväntar sig.

För att underlätta hållbarhetsrapporteringen skapades NFRD, detta direktiv ansåg ingen av respondenterna var tillräckligt för en tillförlitlig hållbarhetsrapportering men respondent A beskrev det som ett bra första steg för företagen att påbörja sitt hållbarhetsarbete. CSRD däremot kommenterade flera av respondenterna att kommer innebära stora förändringar och utmaningar för företagen att klara av de nya kraven som ställts. Dessutom kommer många företag som inte tidigare har upprättat hållbarhetsrapporter nu påverkas av förändringen och ska verkställa stora interna förändringar och utvecklande av processer på en kort tid. Respondenterna var oroliga över att implementeringen sker så snabbt och för flera företag är detta en mycket kort övergångsperiod och resultaten under det första året inte är felfritt och därför kan det innebära mycket arbete för granskarna till en början. Från gransknings synvinkel hade NFRD ingen relevans men i och med att CSRD ger klarare riktlinjer för vad rapporten ska innehålla kommer detta underlätta granskarnas arbete och öka tillförlitligheten i och med att det blir en mera enhetlig rapportering. Till detta påpekar också Silvola (2021) att Finland ligger efter andra länder som redan tidigare har infört starkare reglering före CSRD trätt i kraft. Den nationella lagstiftningen har även tidigare utgått från det som bestäms på EU-nivå, även så är fallet med rapporteringen om icke-finansiell information som hänvisar till EU-direktiv. Respondenterna såg inga problem med att förnya den finska lagstiftningen enligt det nya EU-direktivet och anser att detta är normalt förfarande som också har gjorts med IFRS. De ser inte heller att det krävs justeringar för de finska företagen och respondenterna ser att det är en fördel att länderna inom EU har en likadan lagstiftning för att underlätta för internationella investerare.

Efter att respondenterna tillfrågats om deras tankar kring EU-direktiv och lagstiftning så fortsatte det med ifall det kan finnas nackdelar med att utöka standardiseringen och lagstiftningen för hållbarhetsgranskningen. Respondenterna var delade och flera ansåg att det kan leda till att väsentligheten av rapporterna drunknar i mängden information som den ska innehålla. Ruiz-Barbadillo och Martinez-Ferrero (2021) ansåg i sin studie att en ökad reglering kommer höja trovärdigheten och integriteten av rapporternas kvalitet. Flera respondenter beskrev det som en resursfråga för företagen och ifall standardiseringen ökar i en snabb takt finns det inte tillräckligt med resurser att upprätta all nödvändig information. Sonnerfeldt och Pontoppidan (2020) lyfte upp samma problematik i sin studie och ansåg att en ökad standardisering kan flytta de befintliga resurserna från själva hållbarhetsarbetet till att tillfredsställa alla rapporteringskraven. En del ser större risker med en ökad reglering men samtidigt är det nödvändigt i dagens läge för att skapa mera enhetliga modeller för rapportering och granskning, vilket också olika intressenter och investerare har efterfrågat (Silvola, 2021; Christensen m.fl., 2021). Från revisorernas synvinkel diskuterade respondenterna att det kräver tillräckligt med kunnig personal och resurser för att hänga med i utvecklingen. Revisionsbyråerna har fungerat som marknadsledare och erbjudit hållbarhetsgranskning till kunderna och om de även i fortsättningen vill hålla den positionen är det också i deras eget intresse att omplaceras resurser för att möta de nya kraven som ställs på dem.

Hållbarhetsgranskningen som yrke är relativt nytt och respondenterna har olika lång arbetserfarenhet och bakgrund. Flera respondenter såg till en början hållbarhetsrapporteringen som ett marknadsföringsmedel och ett sätt att visa upp företagets positiva inverkan. Idag ser flera respondenter att det idag bidrar till samhällsutveckling eftersom flera intressenter är beroende av granskade hållbarhetsrapporter, investerare använder den informationen som publiceras och banken kan basera sina låneavtal på vissa hållbarhets nyckeltal. Respondent E ansåg att utvecklingen kunde ha skett snabbare och hoppats på att flera företag trots att det har varit frivilligt skulle sett de positiva effekterna och därmed självmant utvecklats sina interna processer snabbare. Orsaken till att detta inte skett enligt respondenten handlade om att företag för det mesta endast gör det minsta möjliga ifall de inte finns påtryckningar från externa aktörer. Amaeshi m.fl. (2015) hade redan forskat i att företag vill visa upp det goda arbete som görs och följa de sociala normer som förväntas av

företag. Vilket också har varit en orsak till att hållbarhetsrapporteringen har ökat i världen under åren. Givetvis kunde denna förändring skett i en snabbare takt men i och med att investerare nu värderar informationen högre så kommer det också leda till att företagen ser ett större värde i att arbeta och uppvisa ett mera hållbart arbete.

6.3. Yrkeskompetens

Revisorer är en högt uppskattad yrkesgrupp och deras uttalanden är något som flera intressenter värderar högt. Carlino (2020) förklarar också att även vid misslyckanden och skandaler så utreds misstagen och det skapas ytterligare kontroller för att undvika liknande händelser i framtiden, i stället för att myndigheter skulle tappa förtroende och lätta på regleringen. Respondenterna var övertygande om att det inom revisionsbyråerna finns tillräckligt med kunskap även för hållbarhetsgranskning och att det kontinuerligt erbjuds utbildningar för att upprätthålla revisorernas kunskap. Däremot anser ingen av respondenterna att varje enskild revisor idag skulle kunna utföra hållbarhetsgranskningar. Detta är naturligt med tanke på att alla revisorer är specialiserade på egna områden, utöver det finns det experter inom revisionsbyråerna som revisorerna kan ta hjälp av. Främst är det kunskapen om standarder, granskningspraxis och förståelse av företagets verksamhet som skiljer revisionsbyråerna från andra aktörer på marknaden (Ruiz-Barbadillo & Martinez-Ferrero, 2021). Detta poängterade också respondent B som berättade att revisorer förstår sig på standarder, hur de används och hur en granskning byggs upp för att vara trovärdig.

Fastän revisorerna anser att de har tillräckligt med kunskap och verktyg att utföra granskningar ser de att de finns omfattande problem hos företagen att producera sådan information som granskare kan kontrollera och godkänna. Alla respondenterna är tydliga med att påpeka att processerna och mätarna inom företagen inte är på en sådan nivå som krävs för att kunna upprätta hållbarhetsgranskningar på en lika trovärdig nivå som finansiell revision. De finansiella systemen i företagen har utvecklats under en mycket lång tid för att fungera effektivt och ändamålsenligt medan hållbarhetsmätarna

är nya för företagen. Revisionsbyråerna är redo att utföra granskningarna på en rimlig nivå men i dagsläget är det inte möjligt med tanke på det material och data som företagen rapporterar. I och med de kraven som CSRD har satt så kommer företagen inom en snar framtid vara tvungna att utveckla sina system och processer för att kunna granskas på en rimlig försäkringsnivå, detta kan även påverka granskarna som kan tvingas stöda och hjälpa företagen med att berätta hurdan data det krävs av dem. Respondenterna F och H ser också att det fortsättningsvis krävs mera utbildning för revisorerna inom ämnet för att involvera flera revisorer i arbetet med tanke på den snabba utvecklingen som sker inom rapporteringen. Krasodomska m.fl. (2021) anser också att det fortfarande finns aspekter inom hållbarhetsgranskning som revisorer inte har full kunskap vilket också kan sänka kvaliteten på arbetet. Men som tidigare diskuterats finns det inom revisionsbyråerna avdelningar som kan stöda i granskningsarbetet ifall granskande revisorn stöter på problem.

Revisorerna var trots detta av olika åsikter om ifall hållbarhetsgranskning fortsättningsvis borde vara ett öppet yrke även som kan utföras av andra yrkesgrupper också. Den främsta orsaken till detta är på vilket sätt kan andra aktörer bestyrka sitt oberoende. Revisionsbyråerna som verkar under PRH är redan under uppsyn och på sätt bestyrks deras oberoende och ger tillförlitlighet till deras utlåtanden. Respondenterna anser att ett utlåtande från en Big 4 granskare är mera tillförlitligt än ett utlåtande av en mindre konsultbyrå.

Diskussionen ligger mycket kring att revisionsorganisationer och speciellt Big 4 väger mycket tyngre i tillförlitligheten av granskningen än en mindre konsulteringsbyrå. Med tanke på att hållbarhetsgranskningen i nuläget inte är reglerat så säger de flesta respondenter att vem som helst kan granska så länge alla spelar med samma regler. Både respondent C och F diskuterar kring att man är öppna för att vem som helst ska få granska så länge alla är under samma uppsyn. Som en del av en revisionsbyrå är revisorerna redan under uppsyn av PRH medan aktörer för hållbarhetsgranskningen för tillfället inte är under samma sorts uppsyn. Den samma tanken framkommer i Boiral m.fl. (2019) studie där de anser att inträdesbarriärer skulle öka trovärdigheten och yrkeskompetensen för hela branschen. Respondent E anser att eftersom revisionsbyråerna har de experter, kontroller och resurser som krävs borde de vara den enda aktören som har hand om granskningarna. Farooq och de Villiers (2017) lyfter

fram att revisorer som granskare är mera fokuserade på att endast verifiera trovärdigheten av rapporterna medan andra granskare även är villiga att ge stöd och förbättringsförslag för att förbättra rapporterna. Med tanke på den utvecklingen som för tillfället behövs inom hållbarhetsrapporteringen är det inte heller önskvärt att andra aktörer helt försvinner utan de har mycket kunskap om hållbarhetsfrågor som kommer till användning.

6.4. Framtidsutsikter

Marknaden för hållbarhetsgranskning står fortfarande för olika utmaningar och konkurrensen för att fungera som granskare intresserar flera olika aktörer. De största utmaningarna som respondenterna såg handlade om att hitta tillräckligt med kompetent personal för att kunna sköta den utökade mängden hållbarhetsgranskning och krav som tillkommer. Farooq och de Villiers (2017) håller med om att detta är en utmaning men lyfter fram att revisionsbyråerna har tack vare deras storlek resurser till att investera och utveckla kompetensen för nuvarande och kommande personal på ett sätt som andra aktörer inte har. En respondent poängterade vikten av att förstå företagets verksamhet och vilka delar som är viktiga i hållbarhetsfrågor för att kunna utföra arbetet. Detta har Ruiz-Barbadillo och Martinez-Ferrero (2021) också tagit upp och anser att kunskapen av industrin som granskar är mycket viktigt för att hållbarhetsgranskningen ska anses vara trovärdig och minska på legitimitetsrisken.

Två av respondenterna var också fokuserade på att regleringen och lagstiftningen för vad som ska rapporteras och granskas bör ses över och tydliggöras. Från granskarens och intressenternas synvinkel skulle en mera standardiserad form underlätta arbetet och från ge en enhetlig bild samt en jämförbarhet mellan företagen. Boiral m.fl. (2019) efterfrågar också flera studier om hur standarder och direktiv inverkar på professionaliseringen av hållbarhetsgranskning. En tydligare reglering skulle enligt respondenterna stöda företagen och skulle göra att rapporterna endast innehåller väsentlig information och således minska på överflödiga information som döljer det viktiga i rapporterna. Samtidigt påpekade en respondent att granskaren endast kan granska den informationen som har rapporterats. I och med CSRD kommer det finnas

klarare krav på innehållet vilket i sin tur kommer underlätta arbetet för granskarna. Som stöd till rapporteringen och granskningen efterfrågade respondent G ett ERP-system som skulle kunna lämpa sig för hållbarhetsrapportering och på så sätt skapa en mera enhetlig rapporteringsmodell. Krasodomska m.fl. (2021) nämnde även i sin studie avsaknaden av standardiserade modeller som ett problemområde, för att underlätta detta skulle ett marknadsledande ERP-system underlätta för både företag och granskare.

Sett till de granskningsstandarder som respondenterna använder sig av var ISAE 3000 och GRI de mest använda. Därtill var de flesta interna metodologier uppbyggda på basen av ISAE 3000. Även i studien av Moroney och Trotman (2016) visade resultaten att ISAE 3000 var den standard som i allmänhet användes vid granskning.

Respondenterna diskuterade också att standarderna inte var tillräckliga och till exempel att standarden ISAE 3000 inte längre kommer användas när CSRD tas i bruk för standarden kommer vara implementerad i den. Arvidsson m.fl. (2018) visar i sin studie att standarderna blir använda för att kunna skapa mera konkreta direktiv kring hållbarhetsrapporteringen. Respondenterna diskuterar mycket kring att det inte funnits direkta direktiv tidigare och CSRD är den rätta vägen för att kunna skapa ett organiserat ramverk för rapporteringen.

Respondenterna var överens om att det i framtiden kommer finnas ett behov av att alla revisorer åtminstone förstår och kan läsa en hållbarhetsrapport även om det inte hör till allas arbetsbild att utföra granskningar. I det skede som de finansiella och icke-finansiella rapporterna integreras med varandra så blir det oundvikligt för revisorer att tvingas förstå innehållet av rapporterna. Krasodomska m.fl. (2020) anser att i detta avseende har revisorer på större revisionsbyråer en fördel och är mera öppna för att utveckla sina kunskaper samt för den förändringen det innebär. Respondenterna F och H poängterar också att framtidens hållbarhetsgranskning troligen inte kommer påverka alla revisionsbyråer, vilket betyder att ifall mindre revisionsbyråer vill hålla sig till traditionell revision behöver de nödvändigtvis inte påverkas av denna förändring.

7. Avslutning

I detta avslutande kapitel kommer avhandlingen sammanfattas och begränsningar samt förslag till fortsatt forskning tas upp.

7.1. Sammanfattning

Syftet med avhandlingen är att öka förståelsen av de utmaningar som de finska revisorerna står inför när de granskar företagens hållbarhetsrapportering och öka medvetenheten för betydelsen av hållbarhetsgranskningar. Upprättandet av hållbarhetsrapporter och granskningen av dessa är fortfarande i ett tidigt skede och utvecklas hela tiden. Det har riktats kritik mot revisorer över att de inte har tillräcklig kunskap för att utföra hållbarhetsgranskningar. Kritiken har oftast grundat sig i att revisorer inte besitter den rätta kunskapen för att förstå och utföra granskningar. Hållbarhetsgranskningen är ett nytt ämne och problemen ligger således inte bara i kunskapen i granskning utan också hos företagen och kunskapen att upprätta hållbarhetsrapporter. Eftersom standarderna och regleringarna för rapporteringen fortfarande utvecklas ständigt så skapar det också problem hos företagen om vad som ska rapporteras. Med syftet och det bakomliggande problemet som finns inom hållbarhetsrapporteringen skapades följande forskningsfråga:

- Vilka faktorer inverkar på revisorernas utförande av hållbarhetsgranskningar?

Forskningsfrågan i avhandlingen har besvarats genom att utföra kvalitativa intervjuer med auktoriserade revisorer från Big 4 företagen. Från den tidigare forskning tillsammans med intervjureresultaten får man en tydligare överblick av problemen som granskare står inför. Den tidigare forskningen kritiserade att revisorerna inte besitter den kunskap som krävs för att kunna utföra granskningar. Detta skulle i sin tur leda till att granskarnas bristande kunskaper leder till att granskningen utförs på en låg nivå och trovärdigheten av resultaten sänks. Som den tidigare forskningen redan lyfte fram finns det osäkerheter om ifall den data som företagen producerar är tillräcklig, ifall revisorer

besitter tillräcklig kunskap och ifall vem som helst ska få utföra hållbarhetsgranskningar. I den tidigare forskningen lyftes också fram att det inte finns en enhällig rapporteringsstandard. Den finansiella revisionen som utvecklats under en lång tid har enhetliga internationella standarder att rapportera enligt och detta ger jämförbara rapporter mellan företagen. Hållbarhetsrapporteringen saknar fortsättningsvis en motsvarighet till detta och det har gjort att hållbarhetsrapporteringen har kritiserats för sin brist på jämförbara data.

Resultatet från intervjuerna skiljer sig på vissa punkter från vad den tidigare forskningen har presenterat. En granskning handlar inte endast om kunskapen och förståelsen av hållbarhet utan även om att förstå företaget och den marknaden som företaget är verksamma i. Det finns tidigare studier som ansåg att revisorerna inte besitter tillräcklig kunskap om hållbarhet medan respondenterna i Big 4 företagen anser att kunskapen finns inom organisationen och de har experter inom diverse områden som de kan ta hjälp av vid detaljfrågor. Den tidigare forskningen fokuserade på att problemen ligger hos revisorerna, medan intervjuresultaten lyfter fram att respondenterna anser att företagen saknar metoder och processer för att samla in data på ett tillräckligt tillförlitligt sätt material och på så sätt öka granskningens trovärdighet och kvalitet. Andra problem som också lyfts fram är att det inte finns enhälliga system att rapportera hållbarhetssiffror i.

Revisorerna är en väldigt högt uppskattad yrkesgrupp och som granskare bidrar de med en naturlig ökning av trovärdigt hos intressenterna. Konsulter är experter inom sina områden medan revisorerna har granskningen i sitt DNA och har djup kunskap i hur granskning ska utföras på ett trovärdigt sätt. Ett problem som även den tidigare forskningen och respondenterna nämner är avsaknaden av standarder och rapporteringsprinciper. Hållbarhetsrapporteringen och standardiseringen utvecklas fortsättningsvis vilket också gör att marknaden förändras och därför kunde en reglering och direktiv för granskningen stabilisera marknaden för hållbarhetsgranskning.

Med hänsyn till den tidigare forskningen som blivit presenterad och resultaten från intervjuerna kan det konstateras att revisorerna har stora utmaningar inför framtiden och utvecklingen av processer. Eftersom CSRD implementeringen inte ännu har skett så kan det endast spekuleras i hur det kommer förändra rapporteringen och granskarnas arbete. Respondenterna poängterade att revisorer är experter på granskning och de största problemen ligger för tillfället inte hos dem utan hos företagen och deras bristfälliga data som gör att en högklassig granskning inte kan utföras. Det handlar inte endast om att företagen saknar de processer och data som krävs utan det är även frågan om att det har saknats enhetliga direktiv för vad som ska rapporteras och hur det ska göras. Även om respondenterna var tydliga med att lyfta fram den egna kunskapen handlar det även om de resurserna som finns inom organisationen för att stödja varandra och utnyttja befintlig kunskap.

7.2. Avhandlingens begränsningar

Redan i metodkapitlet lyftes det fram både validiteten och reliabiliteten för studien. En begränsning är urvalets storlek som endast var åtta respondenter, vilket inte representerar hela allmänheten. Urvalet kan också ge en viss snedvridning eftersom det endast utfördes intervjuer med auktoriserade revisorer som jobbat med hållbarhetsgranskning eller hållbarhetsfrågor under en längre tid. Respondenterna var alla anställda hos Big 4 företagen och det ger heller inte en rättvis bild för hela yrkesgruppen. Insamlingsmetoden för data var semi-strukturerade intervjuer där respondenterna uttryckt sina personliga åsikter, dessa kan ändras över tid genom nya erfarenheter eller i takt med att hållbarhetsämnet utvecklas.

Studien utfördes endast i Finland och på så sätt har den begränsats endast till finska revisorers åsikter och de utmaningar som finska revisorer står inför. Detta urval ger inte en helhetsbild över alla revisorer utan är geografiskt fokuserat till ett land och studien kunde skilja sig ifall det skulle göras en likadan studie i ett annat land. Det kan också diskuteras om tidpunkten för studien var ideal. Ett ämne som diskuterades var hur CSRD kommer påverka rapporteringen och vad de största utmaningarna med direktivet

är. Eftersom CSRD går i kraft först 1.1.2024 kan det diskuteras ifall det skulle ha varit intressantare att göra studien efter att direktivet implementerats. Respondenternas svar på frågorna handlar i dagsläget om spekulationerna och kritiken kan inte diskuteras som fakta före direktivet effekter har säkerställts.

7.3. Förslag till fortsatt forskning

Eftersom hållbarhetsrapportering och -granskning fortfarande är i ett utvecklingsskede så kommer framtiden föra med sig många förändringar och det finns mycket rum för fortsatt forskning. Från intervjuerna framkom det att vissa respondenter fortfarande är skeptiska till hur CSRD kommer att tillämpas och vilka följder det kommer ha. Efter implementeringen skulle en intressant studie vara att studera vilka följder CSRD har haft och vilken inverkan det har haft på hållbarhetsgranskningens nivå.

En annan fråga som länge har diskuterats är konsulternas roll i hållbarhetsgranskningen. Ett intressant ämne eftersom marknaden är fri och företagen kan välja den granskare de anser att är den rätta för dem. Revisorerna ser den röda tråden och förstår granskningsprocessen på ett annat sätt. Konsulterna å andra sidan har en större förståelse för innebörden av hållbarhet och kan med deras expertis bidra till att utveckla hållbarhetsarbetet på ett annat sätt. Att studera skillnaderna mellan yrkesgrupperna och deras synsätt på ämnet skulle bidra till forskningen inom ämnet.

Respondenterna lyfte fram att för att höja nivån på granskning krävs det att företagen kan producera tillförlitliga data och dokumentera sina processer. Denna studie fokuserade på faktorer som inverkar på granskarnas möjligheter att utföra granskningen. En intressant aspekt för fortsatt forskning skulle vara att i stället forska i hur EU-direktiven stöder företagen i sin rapportering. Flera av respondenterna poängterade att utvecklingen för tillfället sker i rask takt och detta kan leda till att flera företag har problem att följa med utvecklingen och kraven som ställs.

Källor

Ahrne, G., & Svensson, P. (2015). Handbok i kvalitativa metoder (2. uppl.). Liber.

Amaeshi, K., Nnodim, P. & Osuji, O. (2013). Corporate social responsibility, entrepreneurship, and innovation. Routledge.

Arvidsson, S., Beusch, P., Jonäll, K., Rimmel, G., Sabelfeldt, S., & Skoog, M. (2018). Hållbarhetsrevison. In G. Rimmel (Ed.), Redovisning för hållbarhet. Sanoma Utbildning.

Boiral, O., Heras-Saizarbitoria, I., & Brotherton, M. C. (2019). Assessing and improving the quality of sustainability reports: The auditors' perspective. *Journal of Business Ethics*, 155(3), 703-721.

Boiral, O., Heras-Saizarbitoria, I. & Brotherton, M. (2019). Professionalizing the assurance of sustainability reports: The auditors' perspective. *Accounting, auditing, & accountability*, 33(2), 309-334.

Boiral, O., Heras-Saizarbitoria, I., Brotherton, M. C., & Bernard, J. (2019). Ethical issues in the assurance of sustainability reports: Perspectives from assurance providers. *Journal of Business Ethics*, 159(4), 1111-1125.

Bryman, A., Bell, E., & Nilsson, B. (2017). Företagsekonomiska forskningsmetoder (Upplaga 3.). Liber.

Carlino, C. (2020). The Role of Auditors to Improve Sustainability in Financial Reporting. In *Accountability, Ethics and Sustainability of Organizations* (pp. 111-129). Springer, Cham.

Christensen, H. B., Hail, L., & Leuz, C. (2021). Mandatory CSR and sustainability reporting: economic analysis and literature review. *Review of Accounting Studies*, 26(3), 1176-1248.

Deloitte. (2021). Corporate Sustainability Reporting Directive. Deloitte US | Audit, Consulting, Advisory, and Tax Services.

Hämtad 14.11.2022 från:

<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/ie/Documents/sustainability/Corporate-Sustainability-Reporting-Directive.pdf>

Denscombe, M. (2018). *Forskningshandboken: För småskaliga forskningsprojekt inom samhällsvetenskaperna* (Upplaga 4:1.). Studentlitteratur AB.

Ernst & Young. (2021). Overview of the European Union (EU) new Corporate Sustainability Reporting Directive.

Hämtad 14.11.2022 från: https://assets.ey.com/content/dam/ey-sites/ey.com/en_gl/topics/assurance/assurance-pdfs/ey-corporate-sustainability-reporting-directive-brochure.pdf?download

Europeiska unionen. (2014). DIRECTIVE 2014/95/EU OF THE EUROPEAN PARLIAMENT AND OF THE COUNCIL of 22 October 2014 amending Directive 2013/34/EU as regards disclosure of non-financial and diversity information by certain large undertakings and groups. *Official Journal of the European Union* , 9.

Hämtad 14.11.2022 från: <https://eur-lex.europa.eu/legalcontent/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32014L0095>

Europeiska unionen. (2022). Directive amending Directive 2013/34/EU, Directive 2004/109/EC, Directive 2006/43/EC and Regulation (EU) No 537/2014, as regards corporate sustainability reporting.

Hämtad 14.10.2022 från: <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-6292-2022-INIT/en/pdf>

Europeiska kommissionen, (2014). Non-Financial Reporting.

Hämtad 13.10.2022: https://finance.ec.europa.eu/capital-markets-union-and-financial-markets/company-reporting-and-auditing/company-reporting/corporate-sustainability-reporting_en#review

Europeiska kommissionen, (2016). Corporate social responsibility & Responsible business conduct. Hämtad 23.9.2022 från:

https://ec.europa.eu/growth/industry/sustainability/corporate-social-responsibility_en

Europeiska kommissionen, (2022). New rules on corporate sustainability reporting: provisional political agreement between the Council and the European Parliament.

Hämtad 13.10.2022 från: <https://www.consilium.europa.eu/en/press/press-releases/2022/06/21/new-rules-on-sustainability-disclosure-provisional-agreement-between-council-and-european-parliament/>

Farooq, M. B., & de Villiers, C. (2017). The market for sustainability assurance services: A comprehensive literature review and future avenues for research. *Pacific Accounting Review*

Fernandez-Feijoo, B., Romero, S. & Ruiz, S. (2016). The assurance market of sustainability reports: What do accounting firms do? *Journal of cleaner production*, 139, 1128-1137. <https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2016.08>.

Finlands revisorer rf. (2019). Revisorerna kan rädda världen. Hämtad 23.9.2022 från: <https://tilintarkastajat.fi/blogit/revisorerna-kan-radda-varlden/>

Francis, B., Harper, P., & Kumar, S. (2018). The effects of institutional corporate social responsibility on bank loans. *Business & Society*, 57(7), 1407-1439.

Frostenson, M., Helin, S. f. & Sandström, J. f. (2015). Hållbarhetsredovisning - Grunder, praktik och funktion (2. uppl.). Malmö: Liber.

Global Reporting Initiative. (2022). A Short Introduction to the GRI Standards. Hämtad 22.9.2022 från: <https://www.globalreporting.org/media/wtafl14tw/a-short-introduction-to-the-gri-standards.pdf>

Grafström, M., Göthberg, P. & Windell, K. (2015). CSR: Företagsansvar i förändring (2. uppl.). Malmö: Liber.

Herzig, C., & Schaltegger, S. (2006). Corporate sustainability reporting. An overview. *Sustainability accounting and reporting*, 301-324.

Hyytinen, A., Kinnunen, J., & Knuutinen, U. (2015). The supervision of auditors in Finland. *Journal of Modern Accounting and Auditing*, 11(1), 18-27.

Kilamo, T., & Laitinen, E. K. (2019). Auditor liability, audit quality and audit fees: Evidence from Finland. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 35, 47-62.

Kolk, A. (2003). Trends in sustainability reporting by the Fortune Global 250. *Business strategy and the environment*, 12(5), 279–291.

Kolk, A. (2004). A decade of sustainability reporting: Developments and significance. *International Journal of Environment and Sustainable Development*, 3(1), pp. 51-64. doi:10.1504/IJESD.2004.004688

KPMG (2021). Corporate sustainability reporting directive. KPMG.

Hämtad 14.11.2022 från: <https://home.kpmg/ie/en/home/insights/2021/04/corporate-sustainability-reporting-directive-csrd.html>

Krasodomska, J., Michalak, J., & Świetla, K. (2020). Directive 2014/95/EU: Accountants' understanding and attitude towards mandatory non-financial disclosures in corporate reporting. *Meditari Accountancy Research*.

Krasodomska, J., Simnett, R., & Street, D. L. (2021). Extended external reporting assurance: Current practices and challenges. *Journal of International Financial Management & Accounting*, 32(1), 104-142.

Martínez-Ferrero, J., García-Sánchez, I. & Ruiz-Barbadillo, E. (2018). The quality of sustainability assurance reports: The expertise and experience of assurance providers as determinants. *Business strategy and the environment*, 27(8), 1181-1196. <https://doi.org/10.1002/bse.2061>

Minutiello, V., & Tettamanzi, P. (2022). The quality of nonfinancial voluntary disclosure: A systematic literature network analysis on sustainability reporting and integrated reporting. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 29(1), 1-18.

Moroney, R., & Trotman, K. T. (2016). Differences in auditors' materiality assessments when auditing financial statements and sustainability reports. *Contemporary Accounting Research*, 33(2), 551-575.

Orazalin, N., & Mahmood, M. (2019). Determinants of GRI-based sustainability reporting: evidence from an emerging economy. *Journal of Accounting in Emerging Economies*.

Patent och Registerstyrelsen. (2022). Revisionstillsyn.

Hämtad 22.9.2022 från: <https://www.prh.fi/sv/revisionstillsyn.html>

Perrini, F. (2006). The practitioner's perspective on non-financial reporting. *California management review*, 48(2), 73-103.

PricewaterhouseCoopers. (u.å.). GRI certified sustainability reporting trainings. PwC.

Hämtad 14.11.2022 från: <https://www.pwc.fi/en/services/sustainability-and-esg-services/gri-certified-sustainability-reporting-trainings.html#the-transition-to-gri-new-reporting-standards>

Revisionslagen 7.12.2015/1141.

<https://www.finlex.fi/sv/laki/alkup/2015/20151442#Pidm45237815284000>

Ruiz-Barbadillo, E., & Martínez-Ferrero, J. (2020). Empirical analysis of the effect of the joint provision of audit and sustainability assurance services on assurance quality. *Journal of Cleaner Production*, 266, 121943.

Ruiz-Barbadillo, E., & Martínez-Ferrero, J. (2021). The choice of incumbent financial auditors to provide sustainability assurance and audit services from a legitimacy perspective. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*.

Silvola, H. (2021). Asiantuntijalausunto koskien yritysten kestävyysraportointia. Eduskunta. Hämtad 6.11.2022 från:
<https://www.eduskunta.fi/FI/vaski/JulkaisuMetatieto/Documents/EDK-2021-AK-389009.pdf>

Silvola, H., & Vinnari, E. (2021). The limits of institutional work: a field study on auditors' efforts to promote sustainability assurance in a trust society. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*.

Sonnerfeldt, A. L. L., & Pontoppidan, C. A. (2020). The Challenges of Assurance on Non-financial Reporting. *Accounting, Economics, and Law: A Convivium*, 10(2).

Suomi.fi. (u.å.). Revision. Etusivu -
Suomi.fi. <https://www.suomi.fi/foretag/ekonomiforvaltning-och-beskattning/bokforing-och-ekonomiadministration/guide/bokslut-och-revision/revision>

Tsagas, G., & Villiers, C. (2020). Why “less is more” in non-financial reporting initiatives: Concrete steps towards supporting sustainability. *Accounting, Economics, and Law: A Convivium*, 10(2).

Tschopp, D., & Huefner, R. J. (2015). Comparing the evolution of CSR reporting to that of financial reporting. *Journal of business ethics*, 127(3), 565-577.

Utbildningsstyrelsen. (2022). Reglerade yrken i Finland.

Hämtad 22.9.2022 från: <https://www.oph.fi/sv/tjanster/reglerade-yrken-i-finland>

Wallage, P. (2000). Assurance on sustainability reporting: An auditor's view. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 19(s-1), 53-65.

Bilagor

Bilaga 1 – Intervjuguide på svenska

1. Bakgrund:

- Vad har du för arbetsposition och erfarenhet?
- Hur länge har du arbetat med hållbarhetsfrågor?
- Har du någon utbildning inom hållbarhet?

2. Hållbarhet i allmänhet

- Hurdan utbildning har revisorer fått under de senaste åren?
- Erbjuder ditt företag någon speciell utbildning inom hållbarhetsgranskning?
- Varför tror du att revisionsbyråer har fått så stor del av hållbarhetsgranskningarna till uppgift, hur påverkar detta revisorernas arbete?
- Vad är din inställning till hållbarhetsgranskning? Är granskningen viktig, varför?
- Hur upplever du dina kollegors syn på hållbarhetsgranskning? Finns det attitydskillnader mellan mer erfarna mot yngre revisorer?
- Finns det fortfarande en risk att företag försöker använda hållbarhetsrapportering för greenwashing?

3. Hållbarhetsgranskning

- Vad skiljer tillförlitligheten mellan granskning av en finansiell rapport i jämförelse med hållbarhetsrapporter?
- Varför tror du att det inte finns samma krav på hållbarhetsgranskning som den finansiella revisionen?
- Anser du att NFRD och CSRD är ändamålsenliga/tillräckliga och förbättrar hållbarhetsgranskningen?
- Anser du att Finland har tillräcklig lagstiftning angående hållbarhetsgranskning?

- Hur ser du på utvecklingen av hållbarhetsgranskning under din tid i branschen? Hur har din egen inställning förändrats under tiden?
- Ser du några nackdelar med en utökad standardisering/lagstiftning?

4. Yrkeskompetens

- Vilka resurser skulle revisorerna behöva för att ta hållbarhetsgranskningen till en högre nivå av försäkran?
- Har revisorerna tillräcklig kunskap för att utföra granskningarna? Vilka kunskaper är viktiga?
- Borde revisorer vara den enda yrkesgruppen att få godkänna hållbarhetsrapporter? Varför?

5. Framtiden/utveckling

- Vad ser du som de största utmaningarna inom hållbarhetsgranskning?
- Anser du de standarder ni använder idag behöver utvecklas, varför, vilka?
- Tror du alla revisorer kommer i framtiden måste lära sig om hållbarhetsgranskning?

Bilaga 2 – Intervjuguide på finska

1. Tausta

- Mikä on sinun työtehtäväsi ja kuinka pitkä kokemus sinulla on?
- Kuinka kauan olet tehnyt töitä vastuullisuusraportointiin liittyen?
- Onko sinulla joku koulutus vastuullisuusraportoinnista?

2. Yleistä vastuullisuusraportoinnista

- Minkälaista koulutusta tilintarkastajat ovat saaneet vastuullisuusraportoinnista viime vuosien aikana?
- Onko teidän tilintarkastusyhteisöllä jokin erityinen koulutus vastuullisuusraportoinnista?

- Miksi juuri tilintarkastusyhteisöt ovat mielestäsi saaneet ison osan vastuullisuusvarmennuksen tehtäväkseen? Miten tämä vaikuttaa tilintarkastajien työhön?
- Mikä on oma asenteesi vastuullisuusraportoinnin varmennuksesta? Onko varmennus tärkeä osa vastuullisuusraporteista?
- Miten näet kollegojesi (yleisesti teidän tilintarkastajien kesken) näkemyksen vastuullisuusraporttien varmennuksessa? Oletko huomannut asenne eroja kokeneempien ja nuorempien välillä?
- Onko edelleen olemassa vaara, että yritykset yrittävät käyttää vastuullisuusraportointia viherpesuun?

3. Vastuullisuusvarmennus

- Mitä eroa on uskottavuudessa taloudellisen tarkastuksen ja vastuullisuusraportoinnin varmennuksen välillä?
- Miksi vaatimukset eivät ole samoja vastuullisuusraporteille kuin taloudelliselle tilintarkastukselle?
- Näettekö että NFRD ja CSRD direktiivit ovat tarkoituksenmukaisia/riittäviä? Parantavatko nämä vastuullisuusvarmennusta?
- Näettekö että Suomella on riittävästi lainsäädäntöä vastuullisuusraportoinnin suhteen?
- Miten sinä näet sen kehityksen mikä on tapahtunut vastuullisuusraportoinnin suhteen sinun aikanasi toimialalla? Onko oma asenteesi muuttunut ajan myötä?
- Näetkö mitään haittoja laajennetulla standardisoinnilla ja lainsäädännöllä?

4. Ammatti identiteetti/Asenne

- Mitä resursseja tilintarkastajat tarvitsisivat, jotta vastuullisuusraporttien varmuusaste nousisi korkeammalle tasolle? (rajoitettu vs kohtuullinen)

- Onko tilintarkastajilla riittävä tuntemus vastuullisuusraportoinnista varmuuden tekoon? Mikä tuntemus on tässä tärkeä? (tieto yrityksestä/prosesseista vs vastuullisuusraportointi)
- Pitäisikö tilintarkastajien olla ainoa ammattiryhmä, joka varmentaisi raportteja? Miksi/Miksi ei? (onko tarvetta yleiselle pätevyystestille? Kenelle?)

5. Tulevaisuus/kehitysmahdollisuudet

- Mitä sinä näet isoimpina haasteina vastuullisuusvarmuuden suhteen?
- Näetkö että ne standardit ja ohjeet mitä käytätte tänään, kuuluisi kehittää vielä? Miten/Miksi?
- Uskotko että tulevaisuudessa kaikkien tilintarkastajien on pakko oppia vastuullisuusvarmuudesta?