



Revisorns roll och förutsättningar att granska hållbarhetsrapporter  
efter införandet av EU-direktivet 2014/95/EU

Elin Karlsson  
Pro gradu-avhandling i redovisning  
Handledare: Karolina Söderlund  
Fakulteten för samhällsvetenskaper och ekonomi  
Åbo Akademi  
Åbo 2020

**Ämne:** Redovisning

**Författare:** Elin Karlsson

**Titel:** Revisorns roll och förutsättningar att granska hållbarhetsrapporter efter införandet av EU-direktivet 2014/95/EU

**Handledare:** Karolina Söderlund

**Abstrakt:**

Allt fler aktörer i samhället har börjat förespråka företagens samhällsansvar, medan företagen har börjat se detta ur ett strategiskt perspektiv. De lagmässiga kraven inom ämnesområdet hållbarhetsrapportering är vaga, vilket ökar risken för missbruk. Allt fler intressenter och andra berörda parter har börjat kräva att hållbarhetsrapporterna måste bestyrkas för att informationen ska vara tillförlitligt. Revisionen av finansiella bokslut uppfyller en viktig funktion i samhället och skapar tillförlitlighet. När samhället och rapporteringsformerna förändras är det viktigt att belysa de berörda parternas roller och förutsättningar.

Avhandlingens syfte var att klargöra revisorns roll och förutsättningar att granska hållbarhetsrapporter efter införandet av EU-direktivet 2014/95/EU. Därtill studerades revisorers kompetens i hållbarhetsfrågor och effekterna av en oberoende granskning. Detta studerades ur många olika perspektiv. Som metod användes intervjustudie och målgruppen var auktoriserade CGR-revisorer i Finland.

Resultaten visar att hållbarhetsaspekter blivit vanligare sedan EU-direktiv 2014/95/EU började tillämpas i Finland för 2017 års räkenskapsperiod. Idag kontrollerar revisorerna endast att företagen som omfattas av EU-direktiv 2014/95/EU har upprättat en icke-finansiell rapport i någon form som lagen kräver. Revisorerna har inte de bästa förutsättningarna att granska hållbarhetsfrågor eftersom det krävs ett brett kunnande i hållbarhetsaspekter. I framtiden kan baskunskaper i hållbarhetsfrågor krävas av revisorer, men specialistkunnande blir kvar hos andra experter. Enligt respondenterna måste det uppstå rapporteringspraxis kring EU-direktiv 2014/95/EU innan man kan utvärdera effekterna av direktivet. Därtill måste lagstiftare och andra berörda parter kontinuerligt utvärdera nivån på granskningen och innehållet i hållbarhetsrapporterna för att se om det finns behov av förändringar.

**Nyckelord:** EU-direktiv 2014/95/EU, hållbarhetsrapportering, företagens samhällsansvar, CSR, revisor, revision och granskning

**Datum:** 22.4.2020

**Sidantal:** 75 sidor

# Innehållsförteckning

|   |    |
|---|----|
| 1 Inledning.....  | 1  |
| 1.1 Bakgrund och problemområde _____  | 1  |
| 1.2 Syfte och avgränsningar _____   | 3  |
| 1.3 Fortsatt disposition _____  | 3  |
| 2 Introduktion till hållbarhetsrapportering .....   | 5  |
| 2.1 Företagets samhällsansvar och CSR _____   | 5  |
| 2.2 Definition av hållbarhetsredovisning och dess problemområde och möjligheter _____                 | 7  |
| 2.3 Aktuell lagstiftning, riktlinjer, regelverk och utveckling gällande hållbarhetsrapportering _____ | 8  |
| 2.3.1 Lagstiftning och utformning av hållbarhetsrapportering _____                                    | 8  |
| 2.3.2 EU-direktiv 2014/95/EU och dess påverkan på den finska lagstiftningen _____                     | 10 |
| 2.4 Vilka rapporteringsmöjligheter finns inom området? _____  | 12 |
| 2.4.1 Allmänt om hållbarhetsrapporter och Triple Bottom Line (TBL) _____                              | 12 |
| 2.4.2 Global Reporting Initiative (GRI) _____   | 13 |
| 2.4.3 Integrerad rapportering _____   | 15 |
| 3 Orsaker till att företag vill arbeta med hållbarhet .....   | 17 |
| 3.1 Principal – agentteorin _____   | 17 |
| 3.2 Legitimitetsteorin _____  | 18 |
| 3.3 Intressentteorin _____  | 19 |
| 4 Revision.....   | 21 |
| 4.1 Revisionens funktion i samhället _____  | 21 |
| 4.2 Revisionslagstiftning i Finland _____   | 22 |
| 4.3 Revisorsprofessionen _____  | 23 |
| 4.4 Kriterierna för att verka som revisor _____   | 24 |
| 5 Granskning av icke-finansiell rapport och hållbarhetsrapport .....                                  | 26 |
| 5.1 Vem kan granska hållbarhetsrapporter? _____   | 26 |
| 5.2 Lagstadgad granskning _____   | 27 |
| 5.2.1 Planering _____   | 29 |
| 5.2.2 Granskning _____  | 29 |
| 5.2.3 Avslutning _____  | 30 |

|  |    |
|--|----|
| 5.3 Frivillig granskning .....   | 31 |
| 5.3.1 Planering .....  | 32 |
| 5.3.2 Granskning .....   | 33 |
| 5.3.3 Avslutning .....   | 35 |
| 6 Tidigare Studier .....   | 36 |
| 6.1 Hållbarhetsrapporteringens inverkan på företagets intressenter .....     | 36 |
| 6.1.1 Trovärdighet och kvalitet .....  | 36 |
| 6.1.2 Finansiella faktorer .....   | 38 |
| 6.1.3 Granskningens effekt på företags anseende .....                        | 39 |
| 6.2 Sammanfattning av tidigare studier .....                                 | 42 |
| 7 Metod .....  | 44 |
| 7.1 Forskningsuppgift .....  | 44 |
| 7.2 Forskningsmetod .....  | 45 |
| 7.3 Intervjuer .....   | 46 |
| 7.4 Urval .....  | 48 |
| 7.5 Analys av intervjumaterialet .....                                       | 49 |
| 7.6 Validitet och reliabilitet .....   | 50 |
| 8 Resultat .....   | 53 |
| 8.1 Presentation av respondenterna .....                                     | 53 |
| 8.2 Förändring inom revisionsbranschen .....                                 | 55 |
| 8.3 Kompetens .....  | 56 |
| 8.4 Granskning av hållbarhetsrapporter och icke-finansiell information ..... | 58 |
| 9 Analys och diskussion .....  | 62 |
| 9.1 Presentation av respondenterna .....                                     | 62 |
| 9.2 Förändring inom revisionsbranschen .....                                 | 64 |
| 9.3 Kompetens .....  | 64 |
| 9.4 Granskning av hållbarhetsrapporter och icke-finansiell information ..... | 67 |
| 10. Sammanfattning .....   | 72 |
| 10.1 Slutsatser .....  | 72 |
| 10.2 Avhandlingens och studiens begränsningar .....                          | 75 |

|  |    |
|--|----|
| 10.3 Förslag till fortsatt forskning och studier ..... | 76 |
| Källor.....  | 77 |
| <br>   |    |
| Bilagor.....   | 84 |
| Bilaga 1 Intervjubrev på svenska .....                 | 84 |
| Bilaga 2 Intervjubrev på finska .....                  | 85 |
| Bilaga 3 Intervjufrågor på svenska .....               | 86 |
| Bilaga 4 Intervjufrågor på finska .....                | 89 |

# 1 Inledning

I det här kapitlet kommer avhandlingens inledning att presenteras med fokus på bakgrundsfaktorer och problemområde. Därtill kommer syftet och forskningsfrågorna att specificeras. Till sist presenteras avhandlingens fortsatta disposition.

## 1.1 Bakgrund och problemområde

Nästantill dagligen nås vi av nyheter som berör klimatförändringen på vår jord. Olika typer av organisationer meddelar årligen att vi belastar vårt samhälle genom vår livsstil. Exempelvis meddelar den icke vinstdrivande organisationen Global Footprint Network årligen om Earth Overshoot Day, det vill säga dagen då jordens människor tillsammans har gjort sig av med naturens årsbudget av förnybara resurser. År 2019 skedde den dagen 29 juli, medan år 1970 skedde den dagen 29 december (WWF Sverige, 2019). En annan typ av rapport som kommer årligen är Förenta Nationernas (FN) klimatpanel IPCC (eng. *Intergovernmental Panel on Climate Change*) klimatrapport. År 2018 fokuserade rapporten på att vi måste stoppa den globala uppvärmningen till 1,5 grader Celsius, eftersom redan en grads global uppvärmning leder till höjda havsnivåer, krympande havsis och extremväder. Som grund till FN:s klimatpanel IPCC klimatrapport låg nästan 7 000 vetenskapliga artiklar. (Svenska FN-förbundet, 2018). Dyliga rapporter om jordens och människans hälsotillstånd kommer regelbundet. Den största orsaken till detta beror på en ökad folkmängd som lett till ökad produktion och konsumtion i samhället, vilket har lett till ökad energikonsumtion och uttag av naturresurser. Därtill har allt fler länder uppnått en högre levnadsstandard som tär på jordens resurser. (Borglund et al., 2017)

En av dom största utmaningarna i samhället för oss människor är att gå mot en mer hållbar ekonomi och utveckling som inte tär på naturresurserna och skapar rättvisa. Det kommer inte vara lätt och innehåller både risker och möjligheter. I en hållbar ekonomi och utveckling hör begreppen ekonomi, miljö och samhälle ihop. Dock har varken överstatliga strukturer som FN eller EU, nationalstater eller lagstiftning kunnat skapa enhetliga riktlinjer för problem angående exempelvis miljöförstöring, mänskliga rättigheter och korruption. På grund av detta har utvecklingen gått mot ökat aktörsansvar. Det betyder att företagens roll i samhället blivit allt

mer av betydelse för att uppnå en hållbar ekonomi och utveckling. Kraven på företagen har ökat eftersom de agerar globalt och har möjligheter att påverka. (Frostenson, Helin & Sandström, 2012). Dock förändras bilden av företags ansvar i samhället i takt med samhällsförändringar. Generellt sätt kan man säga att synsättet på att företag har ett socialt ansvar vid sidan om det ekonomiska ansvaret har etablerat sig runt om i världen. Det här synsättet har särskilt växt fram i Europa under de senaste 15 åren. (Grafström, Göthberg & Windell, 2015)

Behovet av åtgärder för att lyckas motarbeta klimatförändringen och det ökade aktörsansvaret av företagen har bland annat lett till att företagens intressenter blivit allt mer medvetna om hållbarhetsrelaterade problem som måste åtgärdas i vårt samhälle. Företagens intressenter och samhället har börjat ställa mer krav på företags kommunikation om sitt hållbarhetsarbete genom olika typer av hållbarhetsrapporter (Gürtük & Hahn, 2016). Det här har i sin tur lett till att hållbarhetsrapportering är ett snabbt växande område när det kommer till modern företagsrapportering. Diverse företag publicerar hållbarhetsrapporter eller rapporterar om deras hållbarhetsarbete som en del av deras årsberättelse. Från dessa rapporter kan mottagaren läsa om företagets affärsverksamhet sammankopplat med hållbarhetsarbete, hållbarhetstrender och dess effekt på affärsverksamheten. Hållbarhetsrapportering ökar transparensen av företagets verksamhet. (Kuisma, 2015)

Som en följd av denna trend har olika typer av granskningstjänster inom området blivit allt mer efterfrågade. Denna typ av granskningstjänster uppfattas särskilt av åskådare som en viktig mekanism för att ge olika typer av hållbarhetsrapporter förtroende, transparens och integritet. Fastän det finns lagstiftning och en del obligatoriska riktlinjer inom området så när det kommer till socialt och miljömässigt ansvar är ansvaret till stor del frivilligt. Exempelvis har EU-direktiv 2014/95/EU haft betydelse under de senaste åren när det kommer till utvecklingen av hållbarhetsrapportering inom Europeiska unionen för företag av allmänt intresse och påverkat revisorernas arbetsbild. Det finns ett behov av att reglera företags sociala och miljömässiga ansvar, eftersom mycket inom området är frivilligt som gör det möjligt för företag att sträva efter sitt eget intresse, exempelvis genom intryckshantering. (Jones & Solomon, 2010) Tidigare studier har bland annat påvisat en väsentlig ökning av hållbarhetsrapportering inom industrier som till exempel olja, gruvdrift och andra fabriker (Mock, Strohm & Swartz, 2007). Detta kan i sin tur ta sig uttryck i greenwashing. Greenwashing kan definieras av att företag genom marknadsföring skapar sig en miljömässigt positiv bild utan förankring i den faktiska

verksamheten. Ifall ett företag åker fast för greenwashing kan ett företags anseende och fortsatta affärsverksamhet vara i fara. (Borglund et al., 2012)

## **1.2 Syfte och avgränsningar**

Avhandlingens syfte är att klargöra revisorns roll och förutsättningar att granska icke-finansiell information med fokus på hållbarhetsrapportering. Olika typer av hållbarhetsrapporteringar är ett snabbt växande område inom modern företagsrapportering och ämnesområdet har inte ännu hittat sin rapporteringsform, vilket kan orsaka olika problemsituationer. Företagens intressenter vill allt som oftast att dessa rapporter ska granskas för att vara trovärdiga. Därtill har EU-direktiv 2014/95/EU om ändring av direktiv 2013/34/EU påverkat hur större företag av allmänt intresse med över 500 anställda ska rapportera om sitt arbete med miljö, sociala förhållanden och personal, respekt för mänskliga rättigheter och bekämpning av korruption och mutor. Fokus i avhandlingen kommer att ligga på granskningsprocessen och vilken betydelse en oberoende granskning har för företagets intressenter. Följande forskningsfrågor kommer att besvaras:

- Har revisionskåren förutsättningar att granska icke-finansiell information då deras spetskompetens är granskning av finansiell information?
- Kan en oberoende granskning av hållbarhetsrapporter och icke-finansiella rapporter leda till en mer hållbar global ekonomi?
- Hurdana är framtidsutsikterna, möjligheterna och problemområdena då det gäller granskningen av hållbarhetsrapporter sett ur ett revisionsperspektiv år 2020?

Avhandlingen avgränsas till att fokusera på lagstiftningen i Finland och EU, eftersom metoddelen i denna avhandling kommer fokusera på auktoriserade CGR-revisorer i Finland.

## **1.3 Fortsatt disposition**

Avhandlingen består av tio huvudkapitel. I följande kapitel introduceras hållbarhetsrapportering samt vilka faktorer som ligger bakom ämnesområdet. I det tredje kapitlet presenteras tre olika teorier som diskuterar orsaker till att företag vill arbeta med hållbarhetsaspekter. I det fjärde kapitlet diskuteras revisionens betydelse i samhället. Utöver



det kommer även lagstiftningen bakom revisionen och revisorers kompetens att diskuteras. I det femte kapitlet åskådliggörs granskningsprocessen vid lagstadgad och frivillig granskning. I det sjätte kapitlet behandlas tidigare studier om hållbarhetsrapporteringens inverkan på företags intressenter. Sjunde kapitlet är avhandlingens metoddel, medan resultatet presenteras i det åttonde kapitlet. Resultatet analyseras och diskuteras i det nionde kapitlet. I det avslutande kapitlet diskuteras och sammanfattas avhandlingens syfte, teori och resultat. Avhandlingens och studiens begränsningar kommer även att beaktas. Utöver det här kommer även förslag till fortsatt forskning och studier att presenteras.

## 2 Introduktion till hållbarhetsrapportering

I det här kapitlet presenteras ämnesområdet hållbarhetsrapportering. Först kommer företagets samhällsansvar och CSR att presenteras, eftersom hållbarhetsrapporteringen bygger på dessa principer. Därefter kommer hållbarhetsredovisning att definieras. Sedan kommer aktuell lagstiftning, riktlinjer, regelverk och utveckling gällande hållbarhetsrapportering att behandlas. Till sist presenteras de vanligaste hållbarhetsrapporteringsmöjligheterna. För att få en förståelse hur ämnesområdet hållbarhetsrapportering fungerar samt vilka drivande krafter som finns bakom.

### 2.1 Företagets samhällsansvar och CSR

Ett företags samhällsansvar kan definieras som ett samspel mellan företaget och samhället. Begreppet företagets samhällsansvar brukar delas in i tre kategorier. Dessa är *ekonomiskt ansvarstagande*, *miljömässigt ansvarstagande* och *socialt ansvarstagande*. Ekonomiskt ansvarstagande handlar om att utöva en verksamhet så att man tjänar så mycket pengar som möjligt. På det här sättet tar företaget ett ansvar inför aktieägarna som tryggar företagets finansiella ställning och ger aktieägarna avkastning på deras investerade kapital. Det miljömässiga ansvarstagande går ut på att utöva långsiktig verksamhet som inte påverkar vår planet och naturresurserna negativt. Socialt ansvarstagande handlar om att utöva en verksamhet som karakteriserar en god samhällsmedborgare. Det här betyder att verksamheten tar hänsyn till andra medborgares hälsa och välbefinnande. Begreppet andra medborgare definieras bland annat som anställda, underleverantörer, affärspartner och konsumenter. (Niskala et al., 2019) Ibland brukar man även ta med en fjärde kategori, det vill säga det etiska ansvarstagandet. De tre kategorierna ovan, det vill säga ekonomiskt ansvarstagande, miljömässigt ansvarstagande och socialt ansvarstagande kan ibland kollidera med varandra och då måste man beakta en fjärde dimension: det etiska ansvarstagandet. Denna kategori är mera filosofisk och företagen måste ta ställning till vad som är rätt och fel. Detta behöver inte ses med utgångspunkt i lagar och bestämmelser inom juridiken. (Granqvist, 2012)

Idén bakom synsätten ovan är att företagen balanserar alla dessa tre kategorier på ett optimalt sätt. Det går inte att fokusera endast på en kategori, eftersom de andra kategorierna då lider. I detta synsätt är hållbarhet det mest centrala. (Granqvist, 2012)

Begreppet hållbarhet eller hållbar utveckling presenterades 1981 av den amerikanska miljövetaren och författaren Lester Brown. Först år 1987 fick begreppet hållbar utveckling en internationell spridning då det lanserades av Världskommissionen för miljö och utveckling. De lanserade en rapport som kom att kallas *Vår gemensamma framtid* som fokuserar på att ekonomisk tillväxt och hållbar social utveckling inte får ske på bekostnad av miljö- och naturresurser. Världskommissionen skapade följande definition för hållbarhet: ”En hållbar utveckling är en utveckling som tillfredsställer dagens behov utan att äventyra kommande generationers möjligheter att tillfredsställa sina behov”. Idag finns ingen entydig definition av begreppet hållbar utveckling, men det brukar beskrivas som en vägledande princip i vår långsiktiga globala utveckling och en process utan färdig lösning. (FN-fakta hållbar utveckling, 2012)

Studeras företagets samhällsansvar ur ett affärsperspektiv stöter man ofta på begreppet Corporate Social Responsibility (CSR). CSR står för företagets sociala ansvarstagande i samhället och är en synonym till begreppet företagets samhällsansvar. Forskning inom området CSR och företagets sociala ansvar kan spåras tillbaka till 1950- och 1960-talen. Området CSR är väldigt brett, men i korthet innebär det att företag frivilligt integrerar sociala och miljömässiga aspekter i sin verksamhet. På det här sättet kan företagen bidra till en hållbar utveckling. Principerna för hur man arbetar med frågor kring CSR finns bland annat i FN:s Global Compact och i OECD:s rekommendationer. Detta behandlas närmare i avsnitt 2.3.1 Lagstiftning och utformning av hållbarhetsrapportering. Orsaken till att CSR är ett mycket brett område hittas i att allt fler ideella, offentliga och privata organisationer vill utveckla sitt sociala och miljömässiga ansvarstagande. Det tar sig uttryck i många publikationer och många olika forskningsinriktningar. Därtill lyfts detta ämnesområde fram allt mera i media. De ekonomiska frågorna är fortfarande aktuella, men media undersöker allt mer kritiskt företagets förmåga eller oförmåga att ta ett socialt och miljömässigt ansvar. (Borglund et al., 2012)

## 2.2 Definition av hållbarhetsredovisning och dess problemområde och möjligheter

Hållbarhetsredovisning kan definieras som redovisning av ekonomiska, sociala och miljömässiga aspekter av företagets verksamhet. Därtill kan hållbarhetsredovisning beskrivas som företagets sätt på att mäta, presentera och ta ansvar gentemot intressenter. Detta sker både inom och utanför organisationen. På det här sättet kan företagets intressenter se vad företaget uppnått i sitt arbete i riktning mot en hållbarare utveckling, vilket svarar på kraven på öppenhet och transparens. Begreppet hållbarhetsredovisning kommer från engelskans ord *sustainability reporting*. Det här fenomenet har funnits sedan 1970-talet då begreppen social redovisning och miljöredovisning började användas. Hållbarhetsredovisning och hållbar utveckling behandlar samma frågor, dock beaktar hållbarhetsredovisning mer på redovisningsaspekterna. (Frostenson, Helin & Sandström, 2012) I denna avhandling kommer begreppet hållbarhetsrapportering användas istället för hållbarhetsredovisning.

Användningen av hållbarhetsrapporter inom olika typer av företag har ökat. Detta kan förklaras av att det finns många olika intressen för användningen av hållbarhetsrapporteringar. Exempelvis vill etikanalytiker, fondförvaltare som investerar enligt ESG-kriterier (Environmental, Social and Governance) och frivilligorganisationer ha information om hur företag presterar inom hållbarhetsområdet genom redovisningsinformation. Därtill förespråkar konsulter hållbarhetsrapportering som tjänst, kommunikations- och marknadssidan framhäver hållbarhetsrapporteringen och dess område som ett profileringsdokument och revisionsbyråer och andra konsulter lyfter fram hållbarhetsrapporteringen som ett redovisningsdokument som behöver granskas och bestrykas. Utifrån det här kan det konstateras att hållbarhetsrapporteringen har ett värde för många olika aktörer och olika utgångspunkter i varför det är av betydelse. (Borglund et al., 2017)

I det här skede är det också värt att poängtera skillnaden mellan traditionell redovisning och olika typer av hållbarhetsrapportering. Den moderna reglerade redovisningen och revisionen som vi känner till idag har utvecklats under cirka 100 år. Därför menar experter inom området ifråga att hållbarhetsrapporteringen ska grunda sig på den finansiella redovisningens uppbyggnad. Idag baseras många hållbarhetsrapporter på olika former av index. Genom att använda index är det lättare att jämföra företag sinsemellan. Det kan också uppstå problem med index, exempelvis på vilket sätt ska de olika dimensionerna ekonomiskt ansvarstagande, miljömässigt ansvarstagande och socialt ansvarstagande värderas och av vem. (Slaper, 2011)

Området hållbarhetsrapportering har ännu inte hittat sin form när det kommer till uppbyggnad, regler och sedvänja. Vid en reglerad redovisning är det möjligt att utföra en revision, medan en oreglerad rapportering endast möjliggör granskning (eng. *assurance*). Således utförs revision vid den traditionella redovisning och granskning vid hållbarhetsrapporter. En granskning är inte lika systematiserad som en revision. (Fagerström, Hartwig & Lindberg, 2016)

Hållbarhetsrapporteringen har kritiserats för att inte vara läsarvänligt. Olika användare av hållbarhetsrapporter har inte möjlighet att jämföra dessa hållbarhetsrapporter med andra företags hållbarhetsrapporter över tid. En av orsakerna till det här problemet är att det saknas systematik vid upprättande av hållbarhetsrapporter. Hållbarhetsrapporterna och själva rapporteringen styrs många gånger av företagets vilja att visa upp en bättre bild av företagets hållbarhetsarbete (Fagerström & Hartwig, 2016). Därför är det viktigt att hållbarhetsrapporter granskas av en oberoende part för att öka läsarens tilltro till hållbarhetsrapporterna, förbättra informationens kvalitet och bidra till förbättringsmöjligheter. Detta ska i sin tur skapa insikt internt om vikten av tillförlitlig rapportering. (Frostenson, Helin & Sandström, 2012)

I framtiden borde hållbarhetsrapporteringen ta steget mot att vara ett verktyg i företagets risk management. Risk management är ett verktyg som ska på ett systematiskt sätt inventera, analysera och förebygga olika typer av risker i företagsverksamhet. I dagens samhälle börjar hållbarhetsrelaterade aspekter vara allt mer av betydelse och får ett företag problem i sin verksamhet inom det här området kan verksamhetens fortlevnad (eng. *going concern*) vara i fara. Om ett företag systematiskt arbetar med hållbarhetsrapportering kommer sådana här risker att synliggöras och förebyggas. (Fagerström & Hartwig, 2016)

## **2.3 Aktuell lagstiftning, riktlinjer, regelverk och utveckling gällande hållbarhetsrapportering**

### **2.3.1 Lagstiftning och utformning av hållbarhetsrapportering**

Sedan mitten av 1990-talet har kraven på företagens samhällsansvar ökat. Dessa krav ställs av olika intressentgrupper, exempelvis ägare, anställda och staten. Fastän det finns lagstiftning inom området så när det kommer till socialt och miljömässigt ansvar är ansvaret till stor del

frivilligt. Dessutom är kraven på vad företagens ska ta med i sin verksamhet gällande de sociala och miljömässiga aspekterna vaga och ger stort tolkningsutrymme, vilket ökar riskerna för missbruk. (Grafström, Göthberg & Windell, 2015) Som jämförelse har den ekonomiska redovisningen ett klart och tydligt lagstiftat regelverk som vuxit fram under en längre tidsperiod. Bryter ett företag mot redovisningsprinciperna så att det klassas som ett brott kommer företaget att straffas. Hållbarhetsrapportering är konstant under utveckling och har blivit sakligare under årens gång. (Larsson & Ljungdahl, 2008)

Många hållbarhetsrapporter baseras på standarder som har utgångspunkt i olika riktlinjer och hållbarhetsrekommendationer. Företag kan med andra ord välja bland ett flertal frivilliga riktlinjer och standarder för sitt hållbarhetsarbete. De flesta initiativ bygger på FN:s internationella avtal och deklARATIONER. Dessa internationella avtal och deklARATIONER har en påverkan på de nationella lagstiftningarna, som i sin tur påverkar företagens verksamhet. EU har också publicerat uttalanden och rekommendationer om företagens samhällsansvar. (Niskala et al., 2019)

I avsnitt 2.1 Företagets samhällsansvar och CSR nämndes att principerna för hur företag arbetar med frågor kring CSR finns bland annat i FN:s Global Compact och i OECD:s rekommendationer. Dessa är de mest vanliga initiativen som företag och organisationer använder i sitt hållbarhetsarbete och därför kommer de att behandlas här nedan.

Förenta nationerna eller FN är en mellanstatlig organisation för fred och säkerhet i världen och samarbete mellan länder. FN:s Global Compact är ett initiativ av Kofi Annan och upprättades år 1999. Initiativet består av tio principer som uppmuntrar företag och organisationer att följa dessa i sin verksamhet. (Global Compact, 2017) De tio principerna berör mänskliga rättigheter, arbete, miljö, korruption och mutor (Niskala et al., 2019). Idag har över 9 500 företag i 160 olika länder skrivit under FN:s Global Compact (Global Compact, 2017). Företag och organisationer arbetar idag enligt Agenda 30 som är en överenskommelse mellan alla medlemsländer i FN om hållbar utveckling. År 2015 beslutade de 193 medlemsländerna i FN att man ska åstadkomma en hållbar utveckling på jorden senast år 2030. Agendan innehåller 17 globala mål och exempel på globala mål är att bekämpa klimatförändringen. (Nationalencyklopedin Agenda 2030, u.å.)

OECD är en förkortning av Organisation for Economic Co-operation and Development, det vill säga på svenska Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling. Det är en internationell samarbetsorganisation för ekonomisk utveckling. Deras centrala mål är medlemsländernas ekonomiska tillväxt, ökning av levnadsstandarden och främjande av världshandel. OECD upprättar riktlinjer för multinationella bolag som medlemsländerna har varit med och tagit fram. Dessa riktlinjer behandlar bland annat företagens samhällsansvar. Finland är medlemsland i OECD och har förbundit sig att befrämja att dessa riktlinjer följs. (Niskala et al., 2019; OECD, u.å.)

### **2.3.2 EU-direktiv 2014/95/EU och dess påverkan på den finska lagstiftningen**

Utformningen av hållbarhetsrapporteringen har under de senaste åren påverkats av Europaparlamentets och rådets direktiv 2014/95/EU som utgavs den 22 oktober 2014. Utgångspunkten till varför Europaparlamentets och rådets direktiv 2014/95/EU uppstod var att det fanns ett behov att öka öppenheten och harmoniseringen av social och miljörelaterad information som företag tillhandahåller. Europaparlamentet ansåg att det är av betydelse att företag informerar om sitt hållbarhetsarbete. På det här sättet definieras bland annat risker med hållbarhetsaspekter som kan påverka företagets affärsverksamhet, vilket ökar investerarnas och konsumenternas förtroende. Därtill genom att företag rapporterar om icke-finansiell information är det möjligt att skapa en förändring mot en hållbarare global ekonomi. (Europaparlamentets och rådets direktiv 2014/95/EU, 2014)

Europaparlamentets och rådets direktiv 2014/95/EU påverkade bokföringslagen 30.12.1997/1336. Till bokföringslagen lades till kapitel 3 a som berör icke-finansiell rapport. Bokföringslagen ålägger bolag av en viss typ att rapportera om sitt sociala ansvar i enighet med vad som står i Europaparlamentets och rådets direktiv 2014/95/EU. Rapporteringsskyldigheten omfattning är den samma som beskrivs närmare nedan, det vill säga stora företag av allmänt intresse och genomsnittliga antalet anställda under räkenskapsperioden överstiger 500 personer (Bokföringslagen 3 a kap 1 §). Den icke-finansiella rapporten om ansvarsfullhet och mångfaldspolitik skulle lämnas för första gången år 2018 för 2017 års räkenskapsperiod (TEM, u.å.). Effekten av detta direktiv kommer enligt KPMG syns först år 2019 eller år 2020 när företagen anpassat sig (KPMG, 2017). Det tar tid för företagen att få en effektivt fungerande

rapporteringspraxis där lagstadgad rapportering och rapportering om företagens samhällsansvar kopplas samman (Niskala et al., 2019).

Direktivet berör stora företag av allmänt intresse, det vill säga börsbolag, kreditinstitut och försäkringsbolag i vilka det genomsnittliga antalet anställda under räkenskapsperioden överstiger 500 personer. Därtill ska företagets omsättning överskrida 40 miljoner euro eller balansomslutning 20 miljoner euro. (Europaparlamentets och rådets direktiv 2014/95/EU, 2014) Dessa företag ska rapportera om sina verksamhetsprinciper som gäller miljön, arbetstagare och sociala aspekter, mänskliga rättigheter samt bekämpning av korruption och mutor. Detta genom att ge en övergripande bild av bolagets verksamhetsprinciper. Till den övergripande bilden av verksamhetsprinciperna ska även hantering av de väsentligaste riskerna och resultatet av ansvarsarbetet beskrivas. Den icke-finansiella rapporten om arbetet med verksamhetsprinciperna ska företagen inkludera i sin verksamhetsberättelse. Om företaget inte publicerar den icke-finansiella rapporten i verksamhetsberättelsen kan de alternativt lämna sin icke-finansiella rapport som en utredning som är separat från verksamhetsberättelsen eller en specialrapport som baseras internationella verksamhetsramar. Dock måste företagen vid separat rapportering av den icke-finansiella rapporten uppfylla de krav som står i lagstiftningen. Därtill måste de publicera den separata rapporten antingen samtidigt som verksamhetsberättelsen eller inom sex månader efter den aktuella bokslutsdagen. Företagen ska också informera i verksamhetsberättelsen om de publicerar en separat rapport. (TEM, u.å.)

Denna avhandling fokuserar på revisorns roll och förutsättningar att granska hållbarhetsrapporter. Som det tidigare kommit fram så är lagstiftningen inom området företagets samhällsansvar vag och ger utrymme för missbruk. Den icke-finansiella rapporten som nämns i bokföringslagen kapitel 3 a är flexibel. Det betyder att lagstiftningen kräver att vissa uppgifter ges, men i vilken form och omfattning kan företagen långt själv avgöra. Exempelvis specificeras det inte vilka ramverk företagen ska använda eller vilka siffror och uppgifter som ska lämnas. Detta beror på att EU har velat ha lagstiftningen så ändamålsenlig som möjlig, eftersom olika branscher ska kunna tillämpa den. Därtill kan olika branscher ha mycket olika utmaningar gällande företagets samhällsansvar och hållbarhet. (TEM, u.å.) Revisorns roll när det kommer till kontrollering av informationen nämns i bokföringslagens 3 a kap 6 §. Där står det att företagets revisor ska kontrollera att företaget har lämnat in en icke-finansiell rapport. Ifall företaget publicerar sin icke-finansiella rapport som en separat rapport från verksamhetsberättelsen ska revisorn uppge om informationen i bokslutet inte stämmer



överens med den separat rapporten i sin revisionsberättelse (Bokföringslagens 3 a kap 6 §). I Europaparlamentets och rådets direktiv 2014/95/EU står det dessutom att medlemsstaterna bör kunna begära att uppgifterna i den icke-finansiella rapporten eller i den separata rapporten kontrolleras av en oberoende leverantör av kvalitetstjänster. Finland valde att inte införa ytterligare skyldigheter i lagstiftningen än kontrollering att företaget har lämnat in en icke-finansiell rapport.

## **2.4 Vilka rapporteringsmöjligheter finns inom området?**

### **2.4.1 Allmänt om hållbarhetsrapporter och Triple Bottom Line (TBL)**

En hållbarhetsrapport beskriver affärsmodell, policyer och olika typer av risker som är relaterade till olika hållbarhetsrelevanta variabler. Själva idén bakom denna typ av rapportering är att företaget redogör angående deras hantering av hållbarhetsfrågor och förebyggande av risker i enighet med deras affärsmodell. Fokuset i rapporteringen ligger inte endast på siffror och nyckeltal. (Borglund et al., 2017) Genom att rapporteringen är systematisk är det generellt sätt möjligt att visa resultat genom att mäta framsteg och klargöra konsekvenser av aktiviteter, utfall, resultat och mål. Informationen från dessa hållbarhetsrapporterna kan bland annat användas för att underlätta beslut och jämföra utföranden mellan företag och inom olika områden. (Siew, 2015)

Hållbarhetsrapporteringen bygger på begreppet Triple Bottom Line (TBL). TBL infördes av konsulten och författaren John Elkington. Elkington grundade konsultföretaget SustainAbility. Ramverket eller teorin TBL myntades år 1998 då boken *Cannibals with Forks: the Triple Bottom Line of 21st Century Business* utkom. TBL kan beskrivas som en modell var företagen beskriver sitt hållbarhetsarbete i dimensionerna ekonomiskt ansvar, socialt ansvar och miljöansvar. Företagen som tillämpar detta ramverk ska se på dessa dimensioner på samma sätt som de förhåller sig till ekonomiska vinster. Därför måste någon form av mätning ske för att kunna se hur företaget presterar inom områdena. På det här sättet görs näringslivet och samhället över tid mer hållbart. (Löhman & Steinholtz, 2003)

Synsättet på hur hållbarhetsrapporteringen ska upprättas har förändrats under de senaste årtiondena. På 1970-talet i västvärlden kompletterades årsredovisningen ibland med en social

rapport, medan fokus skiftades mot miljöfrågor på 1980-talet och de sociala frågorna suddades ut. I slutet av 1990-talet skiftades fokus igen, och företagen började rapportera om såväl sociala som de miljömässiga dimensionerna vid sidan om de ekonomiska rapporterna. Idag har EU-direktiv 2014/95/EU påverkat hur företag av allmänt intresse hållbarhetsrapporter (Hahn & Kühnen, 2013). En av orsakerna till att det finns drivkraft att utveckla området hållbarhetsrapportering är den kritik som riktats mot hållbarhetsrapporteringens uppbyggnad. (Siew, 2015)

Här nedan presenteras de vanligaste ramverken för den frivilliga hållbarhetsrapporteringen och potentiella utvecklingsmöjligheter.

### **2.4.2 Global Reporting Initiative (GRI)**

Global Reporting Initiative (GRI) är en ideell organisation som är placerad i Nederländerna. GRI grundades 1997 och arbetar med att utveckla riktlinjer för hållbarhetsrapportering. De är en pionjär och dominerande aktör inom området hållbarhetsrapportering. De hjälper företag och organisationer över hela världen att förstå och kommunicera sina effekter på kritiska hållbarhetsfrågor som exempelvis klimatförändringen mänskliga rättigheter, styrning och socialt välbefinnande. Detta möjliggör verkliga åtgärder för att skapa sociala, miljömässiga och ekonomiska fördelar. (GRI, 2013) GRI är en stor och nästintill dominerande aktör när det kommer till standardisering och användning av hållbarhetsrapporter. Riktlinjerna är frivilliga att använda, men är ett allmänt och globalt accepterat rapporteringsramverk. Det som skiljer GRI från andra aktörer inom området är att de redan tidigt började fokusera på globala riktlinjer för hållbarhetsrapporteringen. Genom att använda GRI:s riktlinjer kan företag och organisationer precisera ekonomiska, miljömässiga och sociala indikatorer som sträcker sig över hela deras verksamhet och dess påverkan i samhället. Därtill är målet att dessa rapporter ska kunna jämföras med andra GRI-rapporter. (Borglund et al., 2017)

Den nyaste versionen av GRI-rapporteringsramverket är GRI Sustainability Reporting Standards (GRI Standards), som är en samling skilda och sammankopplade rapporteringsstandarder. Dessa standarder har utvecklats från de tidigare standarderna. GRI:s mål med rapporteringsstandarderna är att de ska lämpa sig för alla rapporterande företag. Företagsformen, bransch och geografisk position har ingen betydelse när ett företag upprättar

en hållbarhetsrapporter enligt GRI. Även intressentperspektivet har beaktats vid upprättande av GRI. Intressenterna har fått vara med och påverka utformningen. I det här sammanhanget räknas som intressent exempelvis placerare, finansiärer, näringslivet, myndigheter och granskare av dessa rapporter både experter och revisionssamfund. (Niskala et al., 2019)

Samarbete med olika organisationer och myndigheter har också lett till att GRI-rapporteringsramverket och dess standarder inte endast fokuserar på rapporteringen, utan har också en koppling till initiativ som fokuserar på hållbar utveckling och företagens samhällsansvar. Därför har GRI-standarderna ofta en koppling till internationella avtal och initiativ. Bland annat FN:s Global Compact och i OECD:s rekommendationer till multinationella bolag godkänner GRI som rapporteringsmodell. Användningen av GRI-standarder nämns också i många länders lagstiftning gällande hållbarhetsrapportering och rekommenderas som ett rapporteringsalternativ av icke-finansiell information i EU direktiv 2014/95/EU. (Niskala et al., 2019)

Genom att rapportera enligt GRI som grund har det visat sig att företag inte behöver spendera så mycket tid med sina intressenter och redogöra för sitt arbete med den icke-finansiella informationen (Nikolaeva & Bicho, 2011). Därtill har det visat sig att hållbarhetsrapporter baserade på GRI har högre kvalitet än hållbarhetsrapporter som inte baseras på GRI (Chester & Woofter, 2005). Utöver det här har det också visat sig att företag som använder GRI som rapporteringsramverk för sina hållbarhetsrapporter presterar bättre finansiellt, i genomsnitt lägre volatilitet i aktiekursen och bättre rörelsevinstmarginaler. Detta kan förklaras av lägre kostnader för eget kapital och mer exakta analytikerprognoser för att företagen är mera öppna och transparenta kring sin affärsverksamhet. (Siew, 2015) Siew (2015) konstaterade också i sin undersökning rörande Australienska företag att de företag som är mer öppna i sina icke-finansiella rapporter i stor utsträckning presterar bättre än de som inte är i flertal finansiella relationstal.

Kritik av olika slag mot GRI har även riktats. Våldigt många viljor har varit med och utformat GRI. Det här syns i att GRI:s rapporteringsramverk inte alla gånger är lättförståeligt och användarvänligt. Utvecklingen av GRI:s rapporteringsstandarder har också lett till att innehållet breddats. Det har blivit svårare för uppgörare av GRI:s hållbarhetsrapporter att följa standarderna grundligt. Dock förespråkar GRI till uppgörare av dessa rapporter att de ska fokusera på det mest väsentliga just för dem. (Kuisma, 2015) Därtill har det riktats kritik mot

att GRI inte integrerar med de finansiella aspekterna i företag, vilket leder till att de ekonomiska aspekterna i ett företag alltid kommer komma före aspekter som berör hållbarhet och samhällsansvar (Grey & Milne, 2002). Dessutom kan företag som arbetar med hållbarhetsrapporter uppgjorda enligt GRI fastna på vissa specifika mål och till följd av detta förlora helhetsbilden av vad hållbarhet innebär (Moneva et al., 2006). Som användare av en hållbarhetsrapport uppgjord enligt GRI är det bra att ta i beaktande att även de här rapporterna har sina nackdelar.

### **2.4.3 Integrerad rapportering**

Integrerad rapportering har under de senaste åren blivit ett aktuellt samtalsämne, bland annat lyfts integrerad rapportering fram när det diskuteras om hållbarhetsrapportering. Det här eftersom man vill lyfta fram sambandet mellan företagets affärsverksamhet och deras samhällsansvar. Målet med integrerad rapportering är att de finansiella och icke-finansiella värdena ska bindas samman och inte rapporteras parallellt. Integrerad rapportering erbjuder möjligheter till att förbättra företagets rapportering. Syftet med en integrerad rapportering är att ge en bättre helhetsbild av företagets möjlighet att skapa värde och samla samman all information som är relevant för värdeskapandet. (Niskala et al., 2019)

Ramverket integrerad rapportering är framtaget av International Integrated Reporting Council (IIRC) vars huvudsakliga målsättningar är att bidra till finansiell stabilitet och hållbar utveckling. IIRC är en global sammanslutning av tillsynsmyndigheter, investerare, företag, personer som upprättar standarder, yrkeskåren inom redovisning, akademiker och icke-statliga organisationer. Deras mål är att främja kommunikation om värdeskapande som ett följande steg i utvecklingen av företagsrapporteringen. (IIRC, u.å.) IIRC bildades 2010 och har kopplingar till den brittiska organisationen Accounting for Sustainability (A4S) och GRI. Huvudsyftet med IIRC:s arbete är att utveckla ett ramverk för redovisningen där hållbarhetsdatan har en central funktion och förändra hur årsredovisningar och kvartalsrapporter skrivs. Målgruppen för dessa rapporter är den finansiella sektorn. (Frostenson, Helin & Sandström, 2012)

Idag ses integrerad rapportering som framtidens melodi. PwC Finland lyfte fram ämnet integrerad rapportering i deras årliga upplaga av hållbarhetsbarometern. I hållbarhetsbarometern år 2018 menade PwC Finland att integrerade rapportering är en bra trend

och minskar överlappningen av både verksamhetsberättelser och hållbarhetsrapporter. Däremot är det utmanande att få det integrerade tänkandet in i affärsverksamheten. Därtill måste dagens finansiella standarder utvecklas för att den integrerade rapporteringen ska lyckas. (PwC företagsansvarsrapport, 2018)

### **3 Orsaker till att företag vill arbeta med hållbarhet**

I det här kapitlet kommer tre olika teorier att presenteras. De tre teorierna är principal – agentteorin, legitimitetsteorin och intressentteorin. Teorierna förklarar möjliga orsaker till att företag vill arbeta med hållbarhet. Dessa teorier är mycket vanliga inom företagsekonomiska vetenskaper.

#### **3.1 Principal – agentteorin**

Principal – agentteorin går ut på att det finns två parter, det vill säga agenten och principalen. Teorin tar oftast fokus på företagsvärlden där agenten fungerar som företagsledningen och principalen som aktieägarna. (Borglund, De Geer & Hallvarsson, 2009) Förhållandet mellan agenten och principalen tar uttryck i att principalen anställer agenten som ska agera enligt principalens intresse. Det kan uppstå intressekonflikter mellan dessa parter om agenten agerar enligt egna intressen och försöker maximera sin egen nytta finns det en risk att principalen lider. Denna problemsituation går att undvika genom att principalen upprättar lämpliga incitament eller styrmedel så att agenten agerar enligt principalens bästa. (Jensen & Meckling, 1976) Konkret kan detta ta uttryck genom rörliga aktierelaterade ersättningsprogram där ledningen belönas när det blir hög avkastning till aktieägarna (Borglund, De Geer & Hallvarsson, 2009). Den här teorin blir aktuell i detta sammanhang eftersom den ger förståelse för förhållandet mellan agenten och principalen. Teorin ger även svar på hur dessa parter ser på utgivande av information som exempelvis hållbarhetsrapporter.

Informationsasymmetri kan uppstå vid principal och agent förhållandet. Informationsasymmetri definieras som en situation där ena parten har mera information än den andra parten. I principal – agentteorin handlar det om att agenten har mer information om företaget ifråga än principalen. Aktieägare behöver relevant information om företaget för att kunna fatta beslut om framtida resultat. Därtill kan företag locka potentiella långsiktiga investerare att investera i företaget om de har rapporterat om sitt hållbarhetsarbete. (De Klerk, de Villiers & van Staden, 2015) Dessutom har forskarna de Klerk och de Villiers (2012) kommit fram till att företag som hållbarhetsrapporterar högst antagligen kommer ha högre aktiekurs. Detta visar ju bättre hållbarhetsrapportering, hållbarhetsstrategi och transparens företaget har

desto lägre informationsasymmetri (Lopetta, Buchholz & Kaspereit, 2016). Informationsasymmetrin och agentkostnaderna kan reduceras genom en extern granskning (Kolk, 2008; Simnett, Vanstraelen & Chua, 2009), det vill säga kostnader som principalen bär för att hen delegerar arbetet till agenten och inte gör arbetet själv (Jensen och Meckling, 1976). Detta visar enligt principal – agentteorin att företagsledningen har incitament att arbeta med hållbarhetsrapporter och låta de granskas av en oberoende tredje part. Dessutom borde ledningens prestation belönas mer utgående från hållbarhetsaspekter inte endast utifrån börsutvecklingen om vi vill gå mot en mer hållbar framtid. (Larsson & Ljungdahl, 2008)

### 3.2 Legitimitetsteorin

Legitimitetsteorin hävdar att företag kontinuerligt försöker säkerställa att de verkar enligt rådande värderingar och normer i samhället eftersom de är en del av ett större socialt system. Detta brukar kallas det sociala kontraktet. Därtill försöker företag på det här sättet försäkra sig om att deras aktiviteter inom företaget uppfattas av utomstående intressenter som legitima. Dock ändras värderingarna och normerna över tid och företagen måste reagera på dessa förändringar så att de hela tiden uppfattas av samhället som ett legitimt företag och kan fortsätta verka. Baserat på legitimitetsteorin så måste företagens ledning anta särskilda strategier och rapporteringsstrategier för att försäkra sig om att de följer samhällets rådande värdering och normer. Ifall företagen inte agerar enligt samhällets sociala kontrakt kan det leda till exempelvis sanktioner, minskade resurser som kapital och arbetskraft och lägre efterfrågan på ens produkter eller tjänster. (Deegan, 2004)

Inom miljö känsliga branscher är det vanligare att företagen rapporterar om sitt hållbarhetsarbete via hållbarhetsrapporter (KPMG, 2017). Det finns flera olika orsaker till att dessa företag rapporterar mer än andra företag. En orsak antas vara att företag inom denna bransch som exempelvis Vattenfall och Stora Enso är bevakade och granskade av olika aktörer. Affärsverksamheten som dessa företag bedriver påverkar miljön och kan potentiellt göra stor skada. Idag bedöms och värderas företag inte enbart utgående från deras förmåga att skapa finansiella vinster utan även utifrån hur ansvarsfullt de agerar i samhället. (Borglund et al., 2012) Företagen är medvetna om detta och de har möjlighet genom ansvarskommunikation i olika former hantera frågor av denna typ. Allt detta handlar i grund och botten om *legitimitet*.

Företagen vill visa att fastän deras verksamhet är förknippad med risker så arbetar företagen aktivt med att förebygga dessa. (Frostenson, Helin & Sandström, 2012)

Tidigare studier har påvisat att det finns både fördelar och nackdelar förknippade med denna teori. Förespråkare av legitimitetsteorin har föreslagit flera olika sätt där företag använder diskussion av icke-finansiella aspekter som en del av deras strategi att hantera intressenternas intryck av företaget ifråga. Exempelvis finns det bevis för att ledningen rapporterar om finansiella och icke-finansiella aspekter på olika sätt som en del av deras impressions managementstrategi. Detta kan resultera i att företagen agerar enligt deras eget intresse, vilket inte alla gånger går enligt principerna om det sociala kontraktet. (Walden & Schwartz, 1997) Därtill har forskarna Blacconiere och Pattern (1994) kommit fram till att företag som rapporterar mer omfattande om sitt miljöarbete förklarade bättre av negativa reaktioner från intressenter och samhället än de företag som inte rapporterade i lika stor utsträckning.

### **3.3 Intressentteorin**

Intressentteorin går även under namnet "stakeholder theory" och påminner mycket om legitimitetsteorin. Det engelska ordet "*stakeholder*" översätts ofta till ordet intressent. Begreppet intressent omfattar personer som är aktivt och ekonomiskt intresserade i företagets verksamhet. För att kunna bli betraktad som intressent till ett företag ska företagets verksamhet påverka en och man har själv möjlighet att påverka företagets verksamhet, det vill säga det finns ett beroendeförhållande mellan båda parter. Intressenterna i intressentteorin går att dela in i primära och sekundära intressenter. Primära intressenter definieras som en identifierbar grupp eller individ som företaget är beroende av för att överleva. Sekundära intressenter är inte intresserade i transaktionerna i företaget och intressenterna är inte heller av betydelse när det kommer till företagets fortlevnad. (Deegan, 2004)

Intressentteorin är en aktuell teori när det kommer till debatten om företags samhällsansvar och deras roll i samhället. Därtill påverkar intressentteorin omfattningen av informationen i olika hållbarhetsrapporter. Utgångspunkten i intressentteorin är att analysera företagets omgivning och påvisa att företaget är beroende av andra parter i deras omvärld. De har funnits många olika trender enligt hur företagen ska agera i samhället. Exempelvis har fokuset ibland varit enbart på att tjäna företagets aktieägare och sedan har fokuset skiftats till att andra aktörer i samhället också ska beaktas. Tidigare studier har bland annat lyft fram att företagets samhällsansvar definieras och utvecklas i samarbete mellan företag och deras intressenter. I detta sammanhang definieras intressent som exempelvis kunder,



aktieägare, statliga organ, medier och intresseorganisationer. Alla dessa parter bildar tillsammans med företagenramverk för företags samhällsansvar. Därför är det viktigt att företagen beaktar och utvärderar sina intressentrelationer för att kunna verka i samhället och agera enligt det sociala kontraktet. Intressenterna kan även samarbeta sinsemellan, vilket ökar kraven på att företagen agerar proaktivt i samhället. (Grafström, Göthberg & Windell, 2015)

## 4 Revision

I det här kapitlet behandlas revisionen i Finland. Tyngdpunkten kommer ligga på revisionens funktion i samhället, revisorsprofessionen och kriterierna för att kunna verka som auktoriserad revisor. Det här för att få en förståelse för hurdana förutsättningar revisorer har att granska icke-finansiell information med fokus på hållbarhetsrapporter.

### 4.1 Revisionens funktion i samhället

Begreppet redovisning delas normalt upp i intern- och externredovisning. Syftet med den interna redovisningen är att leverera åt interna beslutsfattare beslutsunderlag, medan den externa redovisningen vänder sig åt externa beslutsfattare. Externa beslutsfattare är oftast företagets finansiärer och övriga intressenter. Den externa redovisningen eller revisionen är idag reglerade och utan reglerad information är det svårt för företagets intressenter att göra bedömningar av verksamheten företagen bedriver. Redovisningen och informationsåtergivningen baserades i början av 1900-talet på frivillighet. Efter börskraschen år 1929 började utvecklingen av ny redovisningsteori och den moderna regleringen av redovisningen. (Falkman, 2004)

Extern revision uppfyller många viktiga funktioner. Det är en granskning av organisationers upprättade redovisning och förvaltning. Syftet med denna granskning är att informera om redovisningens tillförlitlighet och ledningens sätt att förvalta organisationen. Revisionen är inte enbart granskning av den finansiella informationen, utan även granskning av påståenden som resulterar i ett uttalande om dessa påståenden är uppsatta enligt överenskomna kriterier. (Nationalencyklopedin revision, u.å.)

Den vanligaste typen av revision är granskning av bokslut med fokus på den finansiella informationen. Enligt revisorernas internationella organisation *International Federation of Accountants* (IFAC) är revision en oberoende granskning av information om företagets verksamhet och ekonomi. Syftet med den oberoende granskningen är att uttrycka en förståelse för bokslutet eller annan jämförbar information. I och med att företagsbranschen och samhället förändras har det vuxit fram ett behov av andra externa granskningstjänster (eng. *assurance*

*services*) än de traditionella revisionstjänsterna. Andra externa granskningstjänster definierar bland annat granskning av hållbarhetsrapporter. (Tomperi, 2018)

Revisionens centrala betydelse i samhället kan leda till ett fenomen som kallas förväntningsgap. Begreppet förväntningsgap betyder att företagets intressenter som exempelvis media och investerare förväntar sig mer av en revision än den tjänst som revisorer kan leverera enligt rådande lagar och revisionsstandarder. Det finns flera olika orsaker till att fenomenet förväntningsgap uppstår. Enligt en del av revisorerna är förväntningsgapet ett utbildningsproblem, det vill säga revisionsbranschen har inte varit tillräckligt tydlig med att upplysa om revisorns arbetsbild. Därför borde revisionsbranschen upplysa intressenterna om revisorns och revisionens funktion i samhället. Intressenterna som i sin tur är medvetna om fenomenet förväntningsgap brukar vill se problemet ur den synvinkeln att revisionsbranschen borde anpassa sina bemyndigande tjänster i enlighet med de förväntningar som finns på revisionen. Lösningen till att minska på förväntningsgapet i samhället torde finnas någonstans mellan dessa synvinklar. (Carrington, 2014)

Värdet av en revision eller granskning vägs ibland mot de administrativa och ekonomiska kostnaderna som följer av en granskning. Vilket mervärde ger en extern revision eller granskning vårt företag? Denna bedömning gör många företag när de ska bestämma om de vill köpa en oberoende granskning av exempelvis en hållbarhetsrapport som inte omfattas av externa krav. Tidigare studier visar att de företag som gått igenom en extern granskning tillförde positivt till redovisningens kvalitet, trovärdighet och tillförlighet. Därtill visar en extern granskning för intressenterna att man tar hållbarhetsfrågor på allvar. (Öhrlings PricewaterhouseCoopers, 2008)

## **4.2 Revisionslagstiftning i Finland**

Revisionen är idag ett mycket reglerat område. Revisionen i Finland baseras på revisionslagen (18.9.2015/1141) och Statsrådets förordning om revision (1377/2015). Revisionslagen som är en allmän lag tillämpas på samma sätt som bokföringslagen (30.12.1997/1336), det vill säga lagen ifråga tillämpas såvida det inte regleras annorlunda i någon annan lag. Bestämmelser gällande revision regleras även i många sammanslutningslagar som exempelvis

aktiebolagslagen, lagen om andelslag och lagen om bostadsaktiebolag (Tomperi, 2018). Sammanslutningar och stiftelser är skyldiga att välja revisor och låta utföra revision enligt vad som föreskrivs i revisionslagen eller annan lag. En revisor ska bland annat väljas i en sammanslutning där någon av nedanstående förutsättningar uppfylls både under den avslutade räkenskapsperioden och under den omedelbart föregående perioden:

- 1) balansomslutningen överstiger 100 000 euro,
- 2) omsättningen eller motsvarande avkastning överstiger 200 000 euro, eller
- 3) antalet anställda överstiger i medeltal tre (Revisionslagen 2 kap. 2 §).

Övriga normer som reglerar revisionen i Finland är Europaparlamentets och Rådets direktiv 2006/43/EG om lagstadgad revision av årsredovisning, årsbokslut och koncernredovisning. Direktivet behandlar exempelvis revisorers arbetsuppgifter, godkännande av revisorer, oberoende, kvalitetssäkring, yrkesetik och tillsynen. EU:s medlemsländer försöker förenhetliga deras bestämmelser i enlighet med direktivet ovan. Därtill reglerar Europeiska unionens revisionsförordning revisionen i Finland. Utöver det här följer revisorerna Finlands Revisorer rf som har en viktig roll när det kommer till utformning av god revisionsredovisning i Finland. De internationella revisionsstandarderna är nuförtiden en del av den finska revisionslagstiftningen. Internationella revisionsstandarderna definierar IFAC:s utfärdade ISA-standarder (International Standards on Auditing). ISA-standarderna är framtagna av International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). IAASB verkar under IFAC som ett oberoende organ som uppgör standarder för revision och andra relaterade områden för att skapa ett enhetligare praxis av revision i världen. Finlands Revisorer rf har förbundit sig att följa ISA-standarderna. (Korkeamäki, 2017)

### **4.3 Revisorsprofessionen**

Det som ger ett extra värde åt revisorns bestyrkande av företags och organisationers upprättade redovisning och förvaltning är revisorernas yrkesprofession. Revisionen bidrar till förtroende i samhället mellan olika parter. Därför är revisorernas yrkesprofession, oberoende och tystnadsplikt väldigt viktiga faktorer. Kriterierna för att verka som revisor som är en viktig del av yrkesprofessionen behandlas närmare i följande avsnitt 4.4 Kriterierna för att verka som

revisor. Oberoende innebär att revisorn är oberoende gentemot klientföretaget och regleras bland annat av IFAC och revisionslagen. Tystnadsplikt innebär i sin tur att revisorn endast rapportera om de aspekter som hen är skyldig att rapportera om, fast hen skulle ha fått tillgång till annan information. Utöver det här så har IFAC gett ut en föreskrift om etiska principer som ska följas av revisorer (eng. *Code of Ethics for Professional Accountants*). Av en revisor krävs ärlighet, objektivitet, yrkesprofession och omsorgsfullhet, tystnadsplikt och professionellt uppförande. (Tomperi, 2018) Det vill säga revisorsprofessionen regleras av väldigt många aktörer och det är viktigt för att bevara förtroende i samhället.

#### **4.4 Kriterierna för att verka som revisor**

För att bli en auktoriserad revisor i Finland måste man uppfylla kriterierna i revisionslagen. Enligt revisionslagen är en revisor en fysisk person som har godkänts som GR-, CGR- eller OFGR-revisor eller en sammanslutning som har godkänts som revisionsammanslutning. Patent- och registerstyrelsen godkänner revisorer och sköter tillsynen över dem. För att kunna verka och bli revisor ska den fysiska personen inte vara försatt i konkurs, inte meddelats näringsförbud, inte vara omyndig, handlingsbehörigheten ska inte ha begränsats och inte förordnats en intressebevakare. Därtill ska den fysiska personen som är revisor eller ämnar bli inte genom sin verksamhet har visat att hen är olämplig för uppgiften som revisor (Revisionslagen 2 kapitel 1 §).

I denn avhandling kommer jag endast att beröra den normala vägen till att bli revisor. Det finns andra möjliga vägar att blir revisor som beskrivs närmare på bland annat Patent- och registerstyrelsens webbsida. En person kan delta i revisorsexamen om hen har avlagt lägre eller högre högskoleexamen, exempelvis ekonomie magisterexamen eller tradenom (högre yrkeshögskole-examen). Därtill krävs det praktisk erfarenhet för att kunna delta i revisorsexamen. För GR-examen som är en grundexamen inom revisionsbranschen krävs det tre års praktisk erfarenhet inom revision och redovisning. Efter att person avklarat grundexamen inom revisionsbranschen kan revisorn utbilda sig vidare. För en OFGR-examen krävs ytterligare ett och halvt års erfarenhet av revisionsuppgifter inom den offentliga förvaltningen och ekonomin. CGR-examen har inget separat krav på typen av praktisk erfarenhet och inom

den här examen specialiserar revisorn sig på sammanslutningar av allmänt intresse. (Patent- och registerstyrelsen examenskrav, 2019)

Avhandlingens syfte är att undersöka närmare revisorers förutsättningar och roll att granska granska hållbarhetsrapporter och icke-finansiella rapporter. För att kunna avlägga en revisorsexamen krävs det också att personen ifråga har avlagt vissa specifika studier vid universitet eller yrkeshögskola enligt ANM:s förordning (1442/2015). Dessa specifika studier omfattar studier i revision och redovisning (minst 52 studiepoäng), exempel på ämnesområden är reglering av revision och god revisionsred, bokföring, intern redovisning och intern kontroll. Därtill krävs studier i ekonomiska vetenskaper i en omfattning av minst 22 studiepoäng som berör företagsekonomi, nationalekonomi, företagsfinansiering, finansmarknaden, informationsteknik och datasystem. Studier inom juridik med fokus på handelsrätt bör också studeras i en omfattning av minst 22 studiepoäng. Ämnar man avlägga OFGR-examen ska personen ifråga även avlagt studier med fokus på den offentliga sektorn (minst 16 studiepoäng). (Patent- och registerstyrelsen studier, 2019) Det nämns ingenting om studier inom ämnesområdet hållbarhet eller hållbarhetsredovisning. Dock kan detta ämnesområde vara inkluderat som ett delområde i något av ämnesområdena ovan.

Tidigare studier som gjorts inom ämnesområdet hållbarhet och utbildning förespråkar att hållbarhetsaspekter ska införas i större omfattning i universitetens redovisningsundervisning. Detta eftersom betydelsen av hållbarhet och företagets sociala ansvarstagande ökar, vilket också påverkar yrkeskåren inom redovisning. Ett av målen med universitetsutbildningen är att förbereda studerandena inför arbetslivet. När arbetslivet förändras och karriärmöjligheterna inom hållbarhetsredovisning och granskning av hållbarhetsrapporter ökar måste universiteten inkludera hållbarhetsaspekterna som en del av undervisningsplanen (Biasuti, De Baz & Alshawa, 2016; O'Dwyer & Owen, 2005). Inom Europa ökar den integrerade rapporteringens betydelse, det vill säga finansiella och icke-finansiella värdena bindas samman. Detta kräver mera kunskaper i icke-finansiella frågor. (Creel & Paz, 2018)

## 5 Granskning av icke-finansiell rapport och hållbarhetsrapport

I det här kapitlet kommer granskning av icke-finansiella rapporter och hållbarhetsrapporter att behandlas. Tyngdpunkten kommer att ligga på hur granskningen av icke-finansiella rapporter versus hållbarhetsrapporter ser ut. Därtill kommer fokus ligga på vem som kan granska hållbarhetsrapporter och vilka kunskaper som krävs för uppdraget. Detta för att klargöra revisorns roll och förutsättningar för att granska hållbarhetsrapporter.

### 5.1 Vem kan granska hållbarhetsrapporter?

Granskning av hållbarhetsrapporter kan utföras av andra yrkespersoner än auktoriserade revisorer. Effektiv granskning av hållbarhetsrapporter kräver ofta ett mångfacetterat kunnande inom ämnesområdet (Haapamäki, 4/2014). Detta breda kunnande kräver bland annat kunskaper i koldioxidutsläpp, mänskliga rättigheter, vattenförbrukning, personalrapportering och fabrikers påverkan i närmiljön (KHT-yhdistys – Föreningen CGR ry, 2008). Revisorerna har inte alltid detta mångfacetterade kunnande i att granska hållbarhetsrapporter, utan de har kunskap i att revidera bokslut och ledningens sätt att förvalta organisationer (Tomperi, 2018). De viktigaste kraven för en lyckad granskning är oberoende och kompetens. I allmänhet utförs externa granskningstjänster gällande hållbarhetsinformation av tre olika yrkesgrupper. Dessa är: 1. redovisnings- och revisionsbyråer, 2. ingenjörsföretag som erbjuder teknisk certifiering och 3. hållbarhetskonsulter som erhåller en stor kunskap i hållbarhets- och intressentfrågor (Niskala et al., 2019). Största delen av hållbarhetsrapporterna granskas av en stor redovisningsbyrå, varav Big 4 revisionsbyråerna har företagen ett försprång (Lock & Seele, 2016). Företag vill att deras hållbarhetsrapporter ska granskas för att minska på informationsasymmetrin väljer allt som oftast en revisor att utföra uppdraget (Gillet, 2012). Enligt Perego (2012) väljs sannolikt en stor redovisnings- och revisionsbyrå att granska hållbarhetsrapporter på grund av deras professionalism. Detta sker betydligt oftare om företaget som granskas är beläget i ett land med hög aktieägarroll, det vill säga länder där det existerar common law och ett högt investerarskydd (Cuadrado-Ballesteros et al., 2017). Simnett et al. (2009) hävdar i sin tur att företag som verkar i länder med inriktning på intressenter är mer benägna att välja en revisor för att granska hållbarhetsrapporterna.

Revisorer är som sagt kvalificerade att granska hållbarhetsrapporter på grund av att deras yrke kräver att de följer globala professionella standarder och etiska principer (Peters and Romi, 2014). Därtill menar O'Dwyer & Owen (2005) att revisorer tenderar leverera mera trovärdiga resultat på grund av deras oberoende, strikta arbetsprocesser, tekniska och etiska kompetens gällande utförande av granskningsåtgärder. Detta kan härledas ifrån ifall en revision eller granskning skulle misslyckas. Revisorer tenderar dock att ha ett mer försiktigt angreppssätt och ger oftare begränsade säkerhetsutlåtanden. (O'Dwyer & Owen, 2005)

Hållbarhetskonsulter har igen ett stort kunnande i hållbarhetsfrågor och kan ge utlåtanden med hög säkerhet, dock skulle deras kunskap kunde kompletteras med revisorernas yrkesprofession för att förbättra trovärdigheten. Följande problem som kan uppstå när konsulter kvalitetssäkrar hållbarhetsrapporter är att konsulter tenderar att tjäna företagets strategiska linje, vilket kan äventyra deras oberoende. (O'Dwyer & Owen, 2005) Därtill menar Park och Brorson (2005) att själva granskningen utförs ofta i ett mycket tätt samarbete med granskningsobjektet, vilket kan leda till avsaknad av transparens.

## **5.2 Lagstadgad granskning**

Den lagstadgade granskningen berörande hållbarhetsinformation hittas i bokföringslagen 3 a kapitel gällande icke-finansiell rapport. Denna avhandling fokuserar på revisorns roll och förutsättningar att granska hållbarhetsrapporter efter implementeringen av EU-direktiv 2014/95/EU. Därav kommer denna del endast fokusera på den lagstadgade granskningen av rapporteringen av de icke-finansiella uppgifterna som berör miljön, arbetstagare och sociala aspekter, mänskliga rättigheter samt bekämpning av korruption och mutor. Den lagstadgade granskningen berör företag som uppfyller kriterierna i bokföringslagen 3 kapitel icke-finansiell rapport 1 §.

Sammanlutningar och stiftelser är skyldiga att välja revisor och låta utföra revision enligt vad som föreskrivs i revisionslagen eller annan lag. Detta behandlades mer genomgående i avsnitt 4.2 Revisionslagstiftning i Finland. Revisorns uppgift när det kommer till den lagstadgade kontrollen av icke-finansiell rapporten är att kontrollera att den bokföringsskyldige har lämnat en icke-finansiell rapport. Om företaget publicerar sin icke-finansiella rapport som en separat rapport från verksamhetsberättelsen ska revisorn uppge om informationen i bokslutet inte



stämmer överens med den separat rapporten i sin revisionsberättelse (Bokföringslagen 3 a kap. 6 §). Informationen behöver inte granskas djupgående ifall det inte finns behov för det (Kuisma, 2015).

Utöver det här har även Bokföringsnämnden 24.10.2006 gett ut en allmän anvisning om redovisning, värdering och lämnande av upplysningar om miljöaspekter i årsbokslut. Anvisningen utgår från Europeiska gemenskapernas kommissions rekommendation om redovisning, värdering och lämnande av upplysningar när det gäller miljöaspekter i företags årsbokslut och förvaltningsberättelser. Syftet med den allmänna anvisningen är bland annat att ge handledning i hur de bokföringsskyldiga ska hantera miljöaspekter som en del av den lagstadgade bokslutsinformationen. På det här sättet underlättas jämförelsen av bokslut och ger en riktig och tillräcklig bild av den bokföringsskyldiges ekonomiska ställning. Detta är också i enlighet med god bokföringssed. (Niskala et al., 2019) I denna avhandling kommer detta område inte att behandlas desto mer, eftersom fokus är på hållbarhetsrapportering och bokföringslagen 3 a kapitel rörande icke-finansiell rapport.

Revisorerna utför två olika sorters revisions- och betrykandeuppdrag. Dessa uppdrag kan utföras enligt utlåtandena: rimlig grad av säkerhet och begränsad grad av säkerhet. För både utlåtandena krävs det tillräckligt med bevis (eng. *audit evidence*) som revisorn kan basera sitt utlåtande på. Ett revisionsuppdrag av ett bokslut utförs oftast enligt utlåtandet rimlig grad av säkerhet, eftersom det är så gott som omöjligt att ge ett komplett felfritt utlåtande av granskningsobjektets bokslut och verksamhet. Rimlig grad av säkerhet innebär en hög grad av säkerhet, men inte absolut säkerhet. Alla betrykandeuppdrag förväntas inte ha rimlig grad av säkerhet, utan ett utlåtande av typen begränsad säkerhet kan också räcka. Betrykandeuppdrag av allmän karaktär är ofta granskade enligt begränsad grad av säkerhet. Revisorn granskar endast en del av informationen enligt vad man kommit överens om med uppdragsgivaren. Det viktigaste i betrykandeuppdrag av allmän karaktär att det inte finns väsentliga fel i granskningsobjektets rapport. Vid en granskning med begränsad grad av säkerhet har en revisor inte tillgång till all den information som skulle krävas vid ett uppdrag med rimlig grad av säkerhet. (Tomperi, 2018)

Här nedan kommer revisionsprocessen att beskrivas närmare för att få en förståelse hur revisorn utför en revision i en sammanslutning eller stiftelse. Detta med fokus på granskning av hållbarhetsrelaterad information.

### **5.2.1 Planering**

Revisionsuppdraget innehåller granskning av bokföringen, bokslutet, verksamhetsberättelsen och förvaltningen. Revisorn avgör i enighet med god revisionsred om omfattningen av revisionen. Den internationella revisionsstandarden ISA 300 berör planering av revision som revisorn ska följa. En revisor har inte möjlighet att granska alla aspekter i detalj, utan granskningsåtgärderna måste riktas mot områden som är av betydelse. Syftet med en revision är att informera om redovisningens tillförlitlighet och ledningens sätt att förvalta organisationen. Revisionen är inte enbart granskning av den finansiella informationen, utan även granskning av påståenden som resulterar i ett uttalande om dessa påståenden är uppsatta enligt överenskomna kriterier (Nationalencyklopedin revision, u.å.). Därav måste revisorn avgöra i planeringsskedet risk- och väsentlighetsnivåer. Revisorn måste fastställa en acceptabel väsentlighetsnivå i planeringsskedet, eftersom revisorn måste meddela i sin revisionsberättelse om det uppkommit väsentliga felaktigheter som kan påverka slutresultatet för användaren av den finansiella rapporten. Val av väsentlighetsnivå påverkar kartläggningen av risker. Vilka typer av affärsrisker är företaget utsatta för? Hur kan riskerna påverka att redovisningen inte ger en rättvisande bild av affärsverksamheten? (Carrington, 2014)

I vissa fall kan exempelvis miljö- och personalrelaterade aspekter bli väsentliga i revisionen. Då måste revisorn granska noggrannare dessa aspekter än bara kontrollera att informationen är lagenligt rapporterad i verksamhetsberättelsen. Därtill kan vissa branscher på grund av deras karaktär vara förknippade med mer risker som exempelvis kemikalie-, olje- och metallindustrin. Dessutom ställer vissa lagar som miljölagstiftningen högre krav på dessa branscher och uppfyller företagen inte dessa krav kan verksamheten drabbas av kännbara följder. Därav måste revisorn redan i planeringsskedet anskaffa information om granskningsobjektets verksamhet så att det går att bilda sig en uppfattning av risk- och väsentlighetsnivåer. (KHT-yhdistys – Föreningen CGR ry, 2008)

### **5.2.2 Granskning**

Efter planeringsskedet börjar granskningen. Revisorn kan använda sig av två olika granskningsmetoder i sin granskning: granskning av företagets interna kontroller och substansgranskning. Intern kontroll kan definieras som ett verktyg för företaget för att

säkerställa att transaktioner registreras och dokumenteras på ett tillförlitligt sätt. Om företagets interna kontroll fungerar optimalt lämnar det inte utrymmer för fel, misstag eller missbruk. Det är företagsledningens ansvar att se till affärsverksamheten bedrivs på ett betryggande sätt och intressenternas intressen tas i beaktande. Substansgranskning innebär att revisorn granskar resultaträkning och balansposter och transaktionerna bakom dessa poster. Detta kan ske som detaljerad- och analytiskgranskning. Valet av vilken granskningsmetod som lämpar sig bäst beror på flertal olika orsaker. Huvudsakligen baseras valet på om företagets interna kontroller är tillräckligt tillförlitliga, det vill säga kan revisorn basera sin granskning genom att testa om de interna kontrollerna fungerar tillförlitligt. Därtill baserar revisorn sitt val beroende på vilken av granskningsmetoderna som är mest kostnadseffektiv. I verkligheten använder sig revisorn oftast en kombination av både granskningsmetoderna. Dessutom lönar det sig för revisorn att utföra dessa granskningsmetoder löpande under årets gång. Detta alternativ är kostnadseffektivt eftersom redovisnings- och revisionsbyråns resurser utnyttjas under årets gång och så lättas arbetsbördan vid bokslutsgranskningen. (Carrington, 2014)

Olika former av hållbarhetsrelaterad information är inte revisorernas spetskompetens. Dessutom avviker den här sortens information från finansiella nyckeltal och kräver en annan typ av förståelse och erfarenhet. Om revisorns erfarenhet och kunskap inte räcker till att bedöma kundhelheten och riskerna det innebär kan revisorn be om hjälp av en expert inom området ifråga (KHT-yhdistys – Föreningen CGR ry, 2008). Det viktigaste vid granskningsskedet är att få riskerna reducerade till en acceptabel nivå så att det inte finns väsentliga fel som påverkar slutresultatet för användaren av den finansiella rapporten.

### **5.2.3 Avslutning**

Vid avslutningen av revisionen ska revisorn komma till en slutsats angående de iakttagelser som kommit fram under revisionsuppdraget och kontrollera att alla delmoment är gjorda. Därtill ska revisorn utföra några sista granskningsmoment som inte kan utföras under granskningsskedet. Dessa granskningsmoment går exempelvis ut på att revisorn tar ställning till företagets fortsatta drift (eng. *going concern*), pantar, ansvarsförbindelser och revisorns oberoende. (Carrington 2014)

Företagets fortsatta drift är en av de grundläggande principerna inom redovisning. Målet med att ett företag upprättar redovisningen på bokföringsmässiga grunder är att företaget inte kommer läggas ned eller likvideras inom den närmaste framtiden. Oftast är tidsperspektivet tolv månader framåt som måttstock för bedömning om särskilt skäl inte föreligger. Vid bedömning av företagets fortsatta drift beaktas olika typer av ekonomiska aspekter som exempelvis nettoskuld, ogynnsamma ekonomiska nyckeltal och möjligheterna att betala tillbaka skulderna. Därtill beaktas verksamhetsrelaterade aspekter och andra orsaker vid bedömning av fortsatt drift. Verksamhetsrelaterade orsaker kan exempelvis vara förlust av nyckelpersoner i ledningen, förlust av en viktig marknad, problem med arbetskraft eller brist på förnödenheter. Därtill kan företaget eventuellt tampa med kapitalbrist eller att de lagstadgade kraven inte uppfylls, vilket kan påverka den fortsatta driften. Det är företagets ledning som gör bedömningen av företagets fortsatta drift, medan revisorns uppgift är att granska företagsledningens bedömning. Anser revisorn att företagsledningens bedömning är tvivelaktig ska revisorn nämna det i revisionsberättelsen eller vid komplexa fall kan revisorn avstå från att göra ett uttalande. När revisorn avgör företagets fortsatta drift måste revisorn förstå klientföretagets verksamhet och deras marknad. (Carrington 2014) Detta kan också kräva kunskap i hållbarhetsrelaterad information i och med att olika typer av hållbarhetsaspekter blir allt mer av betydelse för företagets fortsatta verksamhet (Fagerström & Hartwig, 2016).

Revisionen avslutas med en revisionsberättelse av revisorn. Den lagstadgade revisionsberättelsen ska innehålla en redogörelse för huruvida årsredovisningen och verksamhetsberättelsen ger en rättvisande bild av företagets ekonomiska ställning och verksamhetens resultat enligt rådande lagar och bestämmelser för upprättande av finansiella rapporter. Dessutom ska revisionsberättelsen särskilt ange om det finns en motsägelse mellan informationen i verksamhetsberättelsen och årsredovisningen. Om revisorn inte kan ge en ren revisionsberättelse måste revisorn avvika från detta genom att ge en anpassad revisionsberättelse. (KHT-yhdistys – Föreningen CGR ry, 2008)

### **5.3 Frivillig granskning**

Granskningen av hållbarhetsrapporter är frivilligt, dock har uppgörandet av den icke-finansiella rapporten i bokföringslagen bidragit till högre kvalitet och trovärdighet gällande hållbarhetsinformation. Därtill rekommenderar olika rapporteringsanvisningar som GRI och

ESG att hållbarhetsrapporter ska granskas av en oberoende part. (Niskala et. al., 2019) Det är dock viktigt att komma ihåg att en granskning förstärker förtroendet för ett företags hållbarhetspolitik och kommunikationen med företagets intressenter. Däremot yttrar en granskare ingenting om hur hållbart företaget är, utan endast om rapportens riktighet och trovärdighet (KHT-yhdistys – Föreningen CGR ry, 2008). Dessutom är det viktigt att förstå skillnaden mellan revision av finansiella bokslut och extern granskning av hållbarhetsrapporter. Detta för att undvika missförstånd. Det finansiella bokslutet är ämnat för att mätas och det finns etablerade förfaranden för finansiell redovisning. Hållbarhetsrapporteringen täcker i sin tur flertal olika ämnesområden och de viktigaste aspekterna som ska hanteras, mätas och rapporteras varierar beroende på bransch och företag. Därtill innehåller hållbarhetsrapporten både kvantitativ och kvalitativ information. Den kvantitativa informationen rapporteras allt som oftast inte i monetära termer, vilket kan orsaka problem då interna kontroller och processer inte är lika utvecklade som vid finansiell redovisning. (GRI, 2013)

Bestrykandeuppdragen vid granskning kan utföras enligt två olika utlåtanden, det vill säga av graden begränsad säkerhet (eng. *limited/moderate*) eller rimlig säkerhet (eng. *reasonable/high*). Dessa utlåtanden redogjordes närmare i avsnitt 5.2 Lagstadgad granskning. Graden av säkerhet beskrivs också i granskningsstandarderna ISAE 3000 och AA1000. I Finland görs största delen av bestrykandeuppdragen av hållbarhetsrapporter enligt begränsad säkerhet. (Niskala et al., 2019)

### **5.3.1 Planering**

Själva granskningsupplägget ser lite annorlunda ut vid en frivillig granskning än vid lagstadgad granskning och kräver planering. I och med att ämnesområdet hållbarhetsrapportering inte är fullt reglerat är det viktigt att fokusera på de faktorer som bidrar till hållbarhetsrapporternas trovärdighet och kvalitet. Växelverkan mellan intressentgrupperna, interna kontroller, iakttagande av ett godkänt rapporteringsramverk och oberoende granskning. Dessa nyssnämnda faktorer är av betydelse för att skapa trovärdighet och kvalitet enligt rapporteringsramverket GRI. Utan fokus på ovanstående faktorer så är hållbarhetsrapporterna utsatta för fel och misslyckanden. (Niskala et al., 2019)

Ett företag som vill att deras hållbarhetsrapport ska granskas av en oberoende part kan behöva tid för att uppfylla kraven som GRI ställer på granskningen. På grund av den här orsaken är

hållbarhetsrapporter uppgjorda enligt GRI inte obligatoriska att granskas av en oberoende part. GRI har velat att företagen har tid att utveckla datainsamlingen och rapporteringssystemen så att de motsvarar de krav som ställs vid utförandet av en oberoende granskning. Därtill finns det inget internationellt godkänt förfarande vid granskning av hållbarhetsrapporter. För att själva granskning ska vara möjlig att utföra måste vissa grundförutsättningar uppfyllas. Företaget som uppgjort hållbarhetsrapporten går igenom med granskaren att grundförutsättningarna uppfylls. Dessa grundförutsättningar innebär att det finns tillräckligt med evidens som stöder informationen i rapporten, finns tydliga kriterier som evidensen kan mätas emot, finns tillräckligt med resurser för att utföra en granskning och att ett samarbete mellan företaget och granskaren går att uppnå. (GRI, 2013) Dessa grundförutsättningar går också att applicera vid granskning av andra typer av hållbarhetsrapporter.

Det rapporterande företaget har en stor frihet när det kommer till att bestämma granskningsuppdragets inriktning, omfattning och djup. Exempelvis kan det rapporterande företaget bestämma att granskningsuppdraget omfattar hela hållbarhetsrapporten eller endast utvalda delar. I Finland väljer företagen ofta att endast utvalda hållbarhetsnyckeltal granskas. (Niskala et al., 2019) Ytterligare av betydelse i planeringsfasen för att skapa trovärdighet och kvalitet är riskbedömningen för att fastställa fokus på granskningsinsatserna. Därtill ska bedömning av kriterier fastställas såvida rapporteringsramverket GRI inte användas. Allt detta resulterar sedan i en granskningsplan som tar fokus på de mest väsentliga aspekterna. (Larsson & Ljungdahl, 2008)

### **5.3.2 Granskning**

Granskningen av en hållbarhetsrapport består av flera olika moment. Hur omfattande en granskning utförs beror på hur omfattningen i uppdraget. Rapporteringssystem och interna kontroller som innehåller hållbarhetsdata ska granskas för att granskaren ska kunna bilda sig en uppfattning av hållbarhetsrapporteringens trovärdighet och kvalitet (Ljungqvist & Ljungdahl, 2008). I och med att granskaren inte kan gå igenom all information på grund av tids- och resursbrist så är fokus på väsentligheten i hållbarhetsrapportens helhetsbild. Det är upp till granskaren att avgöra och identifiera de mest väsentliga aspekterna i hållbarhetsrapporten. Granskaren kan använda sig av följande granskningsåtgärder i sitt arbete med granskningsobjektet: bedöma basdokument, utföra tester i dataprogrammen för att kontrollera

att informationen återges rätt, kontrollera processer och system, intervjua ledningen och andra nyckelpersoner och göra olika slag av stickprov på verksamhetsställena. Om granskaren upptäcker ett väsentligt fel och som kan ge en fel bild av hållbarhetsrapporten åt läsaren måste informationen korrigeras. (KHT-yhdistys – Föreningen CGR ry, 2008) Vad som är väsentligt definieras också i rapporteringsramverket GRI (GRI, 2013).

För tillfället finns det inget allmänt godkänt förfarande för att granska hållbarhetsrapporter. Däremot har standarderna International Standard on Assurance Engagements 3000 (ISAE 3000) och Accountability AA1000 påverkat praxisen gällande granskning av hållbarhetsrapporter. Rapporteringsramverket GRI har också påverkat praxisen gällande utformning och granskning av hållbarhetsrapporter. GRI publicerade våren 2013 en handbok som gällde extern granskning av hållbarhetsrapporter. Handboken innehåller bland annat en checklista för företag och organisationer som överväger extern granskning av deras uppgjorda hållbarhetsrapport. (Niskala et. al., 2019)

ISAE 3000 berör andra bestyrkandeuppdrag än revisioner och översiktliga granskningar av historisk finansiell information. Standarden är en internationell standard som utfärdats IFAC år 2003 och ska vara rådgivande för professionella revisorer i granskningsprocessen av icke-finansiella rapporter. ISAE 3000 har ursprungligen utvecklats för att användas av revisorer, men idag kan standarden användas av andra yrkesgrupper som utför allmänna granskningar. Standarden ISAE 3000 tar fokus på att handleda granskaren i rapporteringssystem, interna kontroller och andra utföranden. På det här sättet säkerställs informationens kvalitet och trovärdighet. Därtill reduceras riskerna för väsentliga fel. Standarden ISAE 3000 används främst av revisions- och redovisningsbyråer. (Niskala et al., 2019)

AA1000-granskningsstandarderna är framtagen av det oberoende institutet AccountAbility i London år 2003 och är en internationell erkänd standard för att bedöma, verifiera och försäkra hållbarhetsrapporter. AA1000-granskningsstandraderna tar i princip fasta på samma aspekter som standarden ISAE 3000. Dock betonar AA1000-granskningsstandarderna intressenternas delaktighet och identifiering av de mest väsentliga aspekterna ur ett intressentperspektiv. AA1000-granskningsstandarderna används främst av konsulter som utför bestyrkandeuppdrag. (Niskala et al., 2019)

### 5.3.3 Avslutning

Den frivilliga granskningen avslutas i en intern resultatrapport och en extern bestyrkanderapport som publiceras som en del av hållbarhetsrapporten. Bestyrkanderapporten specificerar klart och tydligt omfattningen av granskningen och vilka granskningsåtgärder som genomförts. (Larsson & Ljungdahl, 2008) På det här sättet kan användaren av hållbarhetsrapporten bilda sig en egen uppfattning av hållbarhetsrapportens trovärdighet och kvalitet. Standarderna ISAE 3000 och AA100AS nämner också vad bestyrkanderapporten ska innehålla. GRI upplyser också minimikraven på vad en bestyrkanderapport ska innehålla och standarderna ovan uppfyller detta. Den interna rapporten är riktad till företagets ledning innehåller förslag till förbättringar som framkommit under granskningsprocessen. Omfattningen av den interna rapporten baseras på omfattningen av granskningen. Orsaken till att förbättringsförslag inte finns med i bestyrkanderapporten är för att granskarens huvudsakliga arbetsuppgift är att ge ett utlåtande om hållbarhetsrapportens riktighet och trovärdighet gällande företagets hållbarhetsarbete enligt de överenskomna kriterierna. (Niskala et al., 2019) Bristen på konsekventa standarder och leverantörsskillnader gör det svårt för icke-specialister att tolka vad bestyrkanderapporten innebär (Perego and Kolk, 2012). Detta betyder att det är användarens uppgift att bilda sig en uppfattning om företagets hållbarhetsarbete motsvarar ens egna värderingar och är trovärdig.



## 6 Tidigare Studier

I det här kapitlet kommer tidigare studier att behandlas. Studier kommer att fokusera på vilken effekt hållbarhetsrapporteringen har på företagets intressenter. Detta enligt kategoriseringen trovärdighet och kvalitet, finansiella faktorer och granskningens effekt på företagets anseende. Alla dessa kategorier har en direkt eller indirekt effekt på företagets intressenter. Att en utomstående part granskar företagets finansiella och icke-finansiella rapporter ger en försäkran gentemot företagets intressenter och samhället företaget verkar i att informationen är trovärdig. Därför kommer de tidigare studierna fokusera på vilken upplevd effekt hållbarhetsrapporteringen har på företagets intressenter och om intygandet av hållbarhetsrapporternas riktighet av revisorer eller en oberoende tredje part har någon upplevd betydelse.

### 6.1 Hållbarhetsrapporteringens inverkan på företagets intressenter

#### 6.1.1 Trovärdighet och kvalitet

Lock och Seeles (2016) studie fokuserade på hur trovärdiga hållbarhetsrapporterna är i Europa. Skribenterna lade vikt vid kvaliteten. Intressenter och forskare närmar sig ofta hållbarhetsrapporter med skepticism och misstänksamhet. Trovärdighet är väldigt viktigt i all form av kommunikation och hållbarhetsrapporterna förknippas ofta som ett strategiverktyg, vilket skapar skepticism bland intressenter. Exempelvis har företagen möjligheter att endast publicera de "bästa bitarna" i sina hållbarhetsrapporter. Studien utfördes genom en kvantitativ innehållsanalys av 237 hållbarhetsrapporter från 11 europeiska länder. Företagens vars hållbarhetsrapporter analyserades var stora och börslistade bolag. På grund av detta går det inte att dra paralleller till små och medelstora företag. Hållbarhetsrapporterna som analyserades var upprättade mellan åren 2011–2014. Resultaten från studien visar att hållbarhetsrapporterna inte får höga poäng för att vara trovärdiga och det finns utrymme för förbättring. För att öka trovärdigheten måste företagen satsa på att hållbarhetsrapporterna är läsbara, begripliga och standardiserade. Frivillig standardisering påverkar hållbarhetsrapporteringens trovärdighet positivt, medan reglering ännu inte har samma positiva effekt. Beslutsfattare ska satsa på att

skapa lika villkor i regleringen av hållbarhetsrapporter, som redan initierats av flera länder. (Lock och Seele, 2016)

Ballous et al. (2018) studie fokuserade på huruvida en extern granskning av hållbarhetsrapporter förbättrar hållbarhetsrapporternas kvalitet genom att analysera 2339 företags hållbarhetsrapporter inom olika verksamhetsområden. Dessa hållbarhetsrapporter var från åren 2011 och 2013. Nästan två tredjedelar av världens 250 största globala företag väljer att deras hållbarhetsrapporter ska granskas av en oberoende leverantör (KPMG, 2017). Tidigare studier har visat att en extern granskning av hållbarhetsrapporter minskar företagets kapitalkostnader och prognosfel. Däremot finns det fåtal studier som undersökt om de som använder sig av hållbarhetsrapporterna har ett större förtroende för innehållet i och med att en oberoende leverantör har granskat innehållet eller befinner sig orsaken i att dessa hållbarhetsrapporter är av bättre kvalitet. Därtill vill skribenterna till studien ta reda på om en revisor genom oberoende granskning av hållbarhetsrapporter kan bidra till högre kvalitet. Studiens material plockades ut från KPMG:s materieldatabas för deras årliga lägesrapport gällande hållbarhetsrapportering. Resultatet från studien visar att oberoende granskning av hållbarhetsrapporter bidrar till bättre kvalitet eftersom granskningsprocessen exempelvis identifierar felaktigheter i tidigare rapporter och förbättringsområden. Därtill visar studien att om en redovisnings- och revisionsbyrå utför granskningen ökar kvalitén ytterligare, eftersom de upptäcker lättare felaktigheter och kan förhindra dessa. Användning av GRI som rapporteringsramverk ökar kvalitén, men en oberoende granskning ökar kvalitén ytterligare. Den här studien har betydelse för företag, beslutsfattare, granskningsleverantörer och andra intressenter. (Ballou et al., 2018)

En annan studie som också fokuserar på hållbarhetsrapporternas kvalitet är Diouf et al. (2017) studie. De undersökte hur intressenter som utövar socialt ansvarsfulla investeringar uppfattar kvaliteten på hållbarhetsrapporter som är uppgjorda enligt GRI. Undersökningen utfördes genom 33 stycken semi-strukturerade intervjuer i Kanada. Personerna som intervjuades var som sagt verksamma inom området socialt ansvarsfulla investeringar och hade positioner som exempelvis konsulter, analytiker och fondförvaltare. Orsaken till att studien utfördes var att hållbarhetsrapporter ofta förknippas som ett strategi- eller marknadsföringsverktyg för att förbättra anseendet. Resultaten från studien visar att rapporteringsramverket GRI har bidragit till bättre kvalitet och standardisering på hållbarhetsrapporterna. Därtill är GRI ett bättre rapporteringsramverk än ingenting. GRI får negativ kritik för att vara för vagt och resultaten

går inte jämföra mellan företag och över tid. Det här påverkar trovärdigheten negativt. Dessutom menar cirka 90 procent av respondenterna att hållbarhetsrapporterna inte är balanserade och att företagen högst sannolikt inte skulle publicera information som har en negativ effekt på deras anseendet. Den negativa informationen kommer från andra externa källor. Det här avspeglar också respondenternas åsikt om behovet av oberoende granskning. Nästan 90 procent av respondenterna var av den åsikten att oberoende granskning är nödvändigt för att öka trovärdigheten och pålitligheten. Som en utomstående användare av en hållbarhetsrapport är det väldigt svårt att avgöra om exempelvis koldioxidutsläppen avspeglar sanningen. (Diouf et al., 2017)

### **6.1.2 Finansiella faktorer**

Det finns även studier som fokuserar på om olika typer av hållbarhetsrapporteringar har en positiv effekt på företagets marknadsvärde. Ett positivt marknadsvärde har effekter på företaget och dess intressenter. Lee et al. (2017) fokuserade i sin studie på om företagsinterna miljörevisioner och externa miljögranskningar har en positiv effekt på företags marknadsvärde. Interna miljörevisioner utförs inom företaget för att säkerställa att företaget verkar enligt rådande lagar och regleringar, medan de externa granskningarna utförs för att säkerställa att hållbarhetsrapporterna är trovärdiga och upprättade på rätt sätt. Undersökningen utfördes på 266 stycken japanska tillverkningsföretag. Skribenterna undersökte ifrågavarande företags hållbarhetsrapporter som var publicerade mellan åren 2010–2013. I Japan är det obligatoriskt att stora företag exempelvis rapportera om sina koldioxidutsläpp. Resultaten från studien visar att företag som har implementerat interna miljörevisioner sannolikt kommer att få ett bättre marknadsvärde, eftersom det sänder signaler till aktiemarknaden om företagets proaktiva miljöstrategi och arbete med miljöfrågor. Därtill visar studien att företag som implementerat interna miljörevisioner hade nio procent bättre marknadsvärde än företag som inte tagit i bruk interna miljörevisioner. Effekterna av interna miljörevisioner kan stärkas av att företaget även tar i bruk extern oberoende granskning av deras uppgjorda hållbarhetsrapporter. Studiens resultat har betydelse för beslutsfattare, lagstiftare och företagsledare. Offentliga beslutsfattare ska ta ställning till om granskning av hållbarhetsrapporter ska vara obligatoriskt eller en blandning av både obligatoriska och frivilliga regleringar. Företagsledare ska i sin tur utnyttja effekterna av interna miljörevisioner och externa granskningar för att öka förtroendet investerare, aktieägare och andra intressenter. (Lee et al., 2017)

Chen et al. (2015) undersökte i deras studie om det fanns ett samband mellan rapportering av hållbarhetsfrågor och det finansiella resultatet. Materialet bestod av 75 hållbarhetsrapporter uppgjorda år 2012 enligt GRI och företagen var verksamma inom tillverkningsindustrin. Dessa hållbarhetsrapporter jämfördes mot ekonomiska nyckeltal från samma tidsperiod. En vanlig uppfattning är att lönsamma företag har större incitament att rapportera om sitt hållbarhetsarbete för att förbättra sitt anseende. Dock kan det också skapa en rädsla för ökade hållbarhetskostnader inom företaget. Tidigare studier har kommit fram till omtvistade resultat angående forskningssyftet ovan, exempelvis menar vissa forskare att det borde finnas en positiv korrelation mellan hållbarhetsrapportering och det finansiella resultatet. Detta eftersom ett företag som hållbarhetsrapporter får ett gott anseende och kan locka till sig investerare och andra intressenter. Det vill säga hållbarhetsrapporteringen hjälper företagen vidare att nå ännu bättre resultat. Däremot menar vissa forskare att när företag satsar tid och resurser på hållbarhetsarbete så ökar verksamhetskostnaderna och produktpriset, vilket får negativa effekter på produktmarknaden och aktiepriset (Tang et al., 2012). Resultaten från Chen et al. (2015) studie visar ett signifikant positivt samband mellan vissa av GRI:s indikatorer och företagets avkastning på eget kapital. Exempel på GRI:s indikatorer är anställningsförhållanden och arbetsvillkor, mänskliga rättigheter, organisationens roll i samhället och produktansvar. Detta visar att lönsamma företag har resurser att satsa på hållbarhetsrapportering, vilket ger dem konkurrensfördelar på kort sikt. Skribenterna till studien menar dock att det är viktigt att lägga vikt vid fungerande externa granskningssystem för att verifiera det verkliga hållbarhetsarbetet som har betydelse för intressenterna. (Chen et al., 2015)

### **6.1.3 Granskningens effekt på företags anseende**

Alon och Vidovic (2015) fokuserade i sin studie på faktorerna mellan hållbarhetsprestanda och granskning av hållbarhetsrapporter. Därtill ville studien fokusera på om ovanstående faktorer bidrar till ett bättre företagsanseende. Ett företags anseende är en viktig tillgång i företaget och måste hanteras varsamt. Hurdant anseende ett företag har kan komma att ha betydelse för externa intressenter då de söker arbetsplats, köper produkter och väljer investeringsobjekt. Metdoddelen utfördes på ett sampel som bestod av 100 betydande globala företag. Företagen skulle både rapportera om deras finansiella information och deras hållbarhetsarbete. Hurdan

dataanalys och -material som användes varierar beroende på hypotesformuleringen som studiens skribenter ville ha svar på. Resultaten från studien visar att företagets hållbarhetsprestanda korrelerar med företagets anseende för hållbarhetsarbete. Detta har också tidigare studier bevisat, exempelvis företag med bättre miljöprestanda ger också mer kvalitativ information (Al-Tuwaijri et al., 2003; Mallin et al., 2013). Därtill visar studien att företag som anlitar en extern oberoende granskare vill signalera att de tar sitt hållbarhetsarbete på allvar. Däremot visar studien att en extern oberoende granskning av hållbarhetsrapporter inte direkt påverkar företagets anseende, utan är mer av en intern process från företagets sida för att legitimera arbetet. Detta kan bero på att användare av hållbarhetsrapporter inte alltid är specialister inom området ifråga och inte förstår vad bestrykandeutlåtande innebär. (Alon och Vidovic, 2015)

Birkey et al. (2016) undersökte också i sin studie om granskningen av hållbarhetsrapporter förbättrar anseendet för miljörapportering. Studien utfördes i Amerika genom att analysera granskade hållbarhetsrapporter med anseendepoäng som plockats fram av tidskriften Newsweek åren 2009 och 2010. Resultaten från studien visar ur ett urval av 351 företag att en oberoende granskning är starkt förknippat med bättre miljöanseende. Därtill undersökte skribenterna ovan om det har någon betydelse vem som utför bestrykandeåtgärderna, det vill säga en redovisningsbyrå eller annan leverantör. Resultaten tyder på att det inte har någon betydelse för miljöanseendet vem som utför bestrykandeåtgärderna utan det viktigaste är att det utförs en oberoende granskning (Birkey et al., 2016).

Boiral et al. (2019) undersökte hur olika yrkesgrupper som utövar oberoende granskning av hållbarhetsrapporter uppfattar och hanterar etiska frågor som är grunden till god granskningspraxis av hållbarhetsrapporter. Det är viktigt att intressenterna uppfattar informationen som trovärdig och pålitlig. För att höja kvaliteten på granskningen av hållbarhetsrapporterna gentemot intressenterna måste de etiska principerna om revisorns oberoende och avsaknad av intressekonflikt kunna garanteras (Boiral et al., 2017). Därtill måste genomförandet av granskningsprocessen vara betydande och inte enbart vara av karaktären symbolisk granskningsprocess (Alon och Vidovic, 2015). Idag anses hållbarhetsrapporteringen mestadels vara avsedd för att tillfredsställa intressenternas förväntningar så billigt som möjligt och därav blir granskningsprocessen ofta endast symbolisk (O'Dwyer och Owen, 2005; Perego och Kolk, 2012). Undersökningen utförde genom 38 semi-strukturerade intervjuer och yrkesgrupperna bestod av personer från redovisningsbyråer och konsulter från hela världen. Resultaten från studien visar att granskarens oberoende väcker diskussion i och med att det är

svårt att vara helt objektiv när man granskar klientföretagets hållbarhetsrapporter. Idag existerar en stark kommersialism, konsultverksamhet och kundnöjdhet är ett väldigt viktigt begrepp. En av respondenterna menar att de är svårt att vara totalt objektiv då klientföretaget betalar ett arvode för uppdraget. Obligatorisk klientrotation kan avhjälpa problemet. Därtill kan granskaren bli för familjär med klientföretaget och mista objektiviteten. Därtill lyfte respondenterna upp problematiken med att klientföretaget långt bestämmer vad som ska granskas och att bemyrkandeåtgärderna utförs med måttlig eller begränsad säkerhet. Fallen Enron och WorldCom resulterade i ökad reglering av den finansiella revisionen, dock verkar det inte ha fungerat som ett varnande exempel inom området granskning av hållbarhetsrapporter. En av respondenterna i undersökningen lyfte fram oron över att något måste hända före någon inser att granskningen av hållbarhetsrapporterna inte motsvarar verkligheten. (Boiral et al. 2019)

Förutom de etiska aspekterna vid bemyrkandeuppdrag är även väsentlighetsbedömningar viktiga för att rikta granskningsåtgärderna mot de aspekter som är av betydelse. Moroney och Trotman (2016) studie undersökte hurdana skillnader existerar i revisorers väsentlighetsbedömningar vid revision av finansiella rapporter versus vid granskning av hållbarhetsrapporter. Undersökningen utfördes som en fallstudie där 82 revisorer från Big 4 revisionsbyråerna deltog. Revisorerna skulle undersöka både finansiella rapporter och hållbarhetsinformation i form av vattenrapportering. Vattenrapportering anses vara av betydelse i framtiden för större bolag. Därtill kommer även rapporteringen om koldioxidutsläpp, energianvändning och avfallshantering att växa. De internationella standarderna som styr revisioner av finansiella rapporter varierar från andra bemyrkningssuppdrag. Vid finansiella revisioner ger standarderna mycket mer exakt vägledning som exempelvis en avvikelser påverkan på en investerare. Däremot vid granskning av hållbarhetsrapporter och vattenrapportering ges revisorer mindre exakt vägledning om vad som är väsentligt och vem de primära användarna är. I sådana situationer kan en revisor använda sig av sin yrkesprofession och tysta kunskap. Moroney och Trotman (2016) ville också undersöka i deras studie om revisorer utnyttjar deras yrkesprofessionen och den tysta kunskapen som kan användas då en revisor börjar revidera ett företag hen inte är bekant med från förut vid granskning av hållbarhetsinformation. Resultaten från studien visar att revisorers väsentlighetsbedömning är mycket högre vid revision av finansiell information än vid vatteninformationen. Denna skillnad är ännu större i situationer då det inte finns risk för kontraktsbrott jämfört med situationer då det finns risk för kontraktsbrott. Därtill om kontraktsbrottet kan ha samhälleliga effekter

påverkar det revisorers väsentlighetsbedömning. Detta visar att kvalitativa faktorer har en stor betydelse vid revisorers väsentlighetsbedömningar vid granskning av hållbarhetsinformation (Moroney och Trotman, 2016).

Studierna som behandlats ovan är nästan alla gjorda mellan åren 2015–2019. Det som också är intressant är att studier som är gjorda cirka 10–15 år tidigare behandlar samma aspekter och problem som nyare studier. Exempelvis O’Dwyer och Owen (2005) lyfte fram i sin undersökning som var gjord år 2002 oro över att företagets ledning har en så stor påverkan på vad företaget rapporterar om och vad som ska granskas. Därtill påpekade skribenterna om Accountability AA1000 standarden tar upp att information anses vara av betydelse om utlämnande av den kan påverka intressenternas beslut och handlingar. Då är ju intressenterna den identifierade målgruppen. Dock riktas hållbarhetsrapportens bestyrkanderapport till ledningen och inte intressenterna. Skribenterna menar om bestyrkanderapporten riktas till ledningen kommer problemen med ansvarsskyldighet, intressenternas skepticism och öppenhet inte att avhjälpas (O’Dwyer och Owen, 2005). Mock et al. (2007) lyfte också fram att granskningsprocessen är inte helt oberoende i och med att företagets ledning har möjlighet att välja vad som granskas och rapporteras.

## **6.2 Sammanfattning av tidigare studier**

Sammanfattningsvis visar de tidigare studierna i detta kapitel varierande resultat gällande hållbarhetsrapporteringens inverkan på företagets intressenter. Överlag verka hållbarhetsrapportering leda till bättre finansiella resultat för företag på kort sikt, fördelaktigare företagsanseende och bättre marknadsvärde vid internt miljöarbete (Chen et al., 2015; Lee et al., 2017). Alla studier ovan var överens om det fanns förbättringsmöjligheter gällande hållbarhetsrapporternas kvalitet och trovärdighet. Därtill var de flesta studier också överens om att oberoende granskning av hållbarhetsrapporterna är nödvändigt för att verifiera det verkliga hållbarhetsarbetet. Dock rikta vissa studier skepticism mot att företagets ledning har väldigt stora påverkningsmöjligheter att välja vad de rapporterar om och vad som ska granskas (O’Dwyer och Owen, 2005; Diouf et al., 2017; Ballou et al., 2018). Det här är ett problem för företagets intressenter, eftersom de kan ha svårigheter att verifiera det verkliga hållbarhetsarbetet i ett företag (Alon och Vidovic, 2015). Utförare av granskningstjänsterna

verka inte ha någon betydelse, utan det viktigaste är att leverantören är oberoende gentemot klientföretaget och handlar enligt god etisk granskningspraxis (Birkey et al., 2016; Boiral et al., 2019). En annan intressant aspekt var att några av de äldre studierna gjorda i början av 2000-talet tog upp samma problemområden som de nyare studierna gjorda 10–15 år senare. Utifrån detta kan man anta att det inte skett alltför stora förändringar inom området hållbarhetsrapportering.

Studierna ovan har även vissa begränsningar som ska tas i beaktande vid tolkning. De flesta undersökningar är gjorda på stora börslistade företag och därav går det inte att dra paralleller till små och medelstora företag. Därtill kan vissa av resultaten vara motstridiga på grund av avsaknaden av konsekventa metoder. De flesta av studierna är gjorda i olika länder, vilket också ska tas i beaktande vid tolkning av studiernas resultat och applicering.



## 7 Metod

I det här kapitlet kommer forskningsuppgiften och val av metod att presenteras. Detta med fokus på hur uppnå syftet med avhandlingen. Därtill kommer även teorin bakom min valda metod att redogöras och vilka aspekter som ska tas i beaktande vid den valda metoden.

### 7.1 Forskningsuppgift

Syftet med denna avhandling är att klargöra revisorns roll och förutsättningar att granska icke-finansiell information med fokus på hållbarhetsrapportering, eftersom olika typer av hållbarhetsrapporteringar är ett snabbt växande område inom företagsrapportering. Företagens intressenter vill allt som oftast att dessa rapporter ska granskas för att vara trovärdiga. Därtill har EU-direktiv 2014/95/EU gällande ändring av direktiv 2013/34/EU påverkat hur större företag av allmänt intresse med över 500 anställda ska rapportera om sitt arbete med miljö, sociala förhållanden och personal, respekt för mänskliga rättigheter och bekämpning av korruption och mutor. Avhandlingen har fokuserat på granskningsprocessen och vilken betydelse en oberoende granskning har för företagets intressenter. Målet med avhandlingen är att följande forskningsfrågor ska bli besvarade:

- Har revisionskåren förutsättningar att granska icke-finansiell information då deras spetskompetens är granskning av finansiell information?
- Kan en oberoende granskning av hållbarhetsrapporter och icke-finansiella rapporter leda till en mer hållbar global ekonomi?
- Hurdana är framtidsutsikterna, möjligheterna och problemområdena då det gäller granskning av hållbarhetsrapporter sett ur ett revisionsperspektiv år 2020?

Avhandlingen är avgränsad till att fokusera på lagstiftningen i Finland och EU, eftersom metoddelen fokuserar på auktoriserade CGR-revisorer i Finland. Målet med forskningsuppgiften är att undersöka CGR-revisorers tankar angående EU-direktiv 2014/95/EU och frammarschen av hållbarhetsrapporter. CGR-revisorer har valts som målgrupp till studien eftersom de är specialiserade på revision av sammanslutningar av allmänt intresse.

## 7.2 Forskningsmetod

Begreppet forskningsmetod kan definieras som ett verktyg för datainsamlingen till en studie. Forskningsmetoder kan delas in i kvantitativ forskning eller kvalitativ forskning. Därtill kan en forskningsmetod även kombineras av både kvantitativ forskning och kvalitativ forskning. Dessa forskningsmetoder är användbara inom samhällsvetenskaplig forskning. (Denscombe, 2018) Den kvantitativa forskningen fokuserar på siffror som analysenhet (Nationalencyklopedin, kvantitativ metod, u.å.), medan den kvalitativa forskningen fokuserar på ord eller visuella bilder som analysenhet (Nationalencyklopedin, kvalitativ metod, u.å.).

Följande aspekter är bra att ta i beaktande vid val kvantitativ forskning eller kvalitativ forskning. Kvantitativ forskning brukar generellt sätt användas vid storskaliga studier och ju större mängd data desto tillförlitligare resultat. Kvalitativ forskning brukar i sin tur generellt sätt används vid småskaliga studier. Därtill existerar det en skillnad i undersökningens bredd och fokus beroende på val av forskningsmetod. Vid kvantitativ forskning brukar analysen fokusera på vissa specifika variabler, medan kvalitativ forskning brukar ha ett mer holistiskt perspektiv. Forskningsdesignen skiljer sig också åt vid dessa forskningsmetoder. Forskningsdesignen vid kvantitativ forskning tenderar att associeras med att analysen av data sker efter datainsamlingen. Däremot vid kvalitativ forskning tenderar analysen ske under datainsamlingen. Det är också viktigt att ta beaktande forskarens roll vid val av forskningsmetod. Forskaren är oftast opartisk vid kvantitativ forskning, eftersom den numeriska data existerar oberoende av forskaren. Kvalitativ forskning tenderar att associeras med forskarens iblandning, eftersom forskarens bakgrund, värderingar, identitet och övertygelser påverkar insamlingen och analysen av datamaterialet. (Denscombe, 2018)

I denna avhandling kommer kvalitativ forskningsmetod att användas som verktyg till datainsamlingen. Detta på grund av studiens småskalighet och att det är en passande metod att använda inom samhällsvetenskaplig forskning. Därtill passar ett holistiskt perspektiv bättre än specifika variabler som analys av datamaterialet för att uppnå avhandlingens syfte.

### 7.3 Intervjuer

I det föregående avsnittet nämndes att för denna avhandling kommer kvalitativ forskningsmetod att användas. Mer specificerat kommer jag att utföra intervjuer. Intervjuer går under samlingsbegreppet surveyundersökningar. Begreppet surveyundersökningar med fokus på intervjuer innefattar en systematisk metod där data samlas in om människor och deras preferenser, tankar och beteende. Surveyundersökningar kan användas för beskrivande, utforskande eller förklarande forskning. Denna metod är bäst lämpad för studier som har enskilda personer som analysobjekt. (Bhattacharjee, 2012) Denna avhandling har auktoriserade revisorer som analysobjekt, vilket analyseras djupare i följande avsnitt 7.4 Urval.

Huvudpoängen med en intervjustudie är att få ett utbyte mellan intervjuare och respondent i motiv att få fram information som den senare sitter med (Befring, 1992). Detta kan ske genom användning av olika former av teknik. I denna avhandling kommer målgruppen erbjudas följande former av personliga intervjuer: ansikte mot ansikte, telefon eller e-post. De nyssnämnda intervjuformerna har olika för- och nackdelar som måste tas i beaktande vid analysen av intervjumaterialet. Exempelvis vid intervju ansikte mot ansikte kan intervjuaren direkt validera om datamaterialet är trovärdigt. Telefonintervjuer är ett bra alternativ till ansikte mot ansikte intervjuer och kan utföras nästan var som helst. E-post som intervjumetod är i sin tur ett enkelt, billigt och snabbt sätt att samla in data. Däremot kan det vara svårare vid den typen av intervjuteknik att validera om datamaterialet är trovärdigt. (Denscombe, 2018)

För att få en lyckad intervju måste intervjuaren lägga vikt vid formuleringen av frågorna. Detta är dock inte lika viktigt vid intervjuer som vid enkäter. Språkbruket måste vara begripligt för respondenterna. Utformningen av frågorna är också viktigt för få respondenterna att svara på ett tillförlitligt sätt, samt bibehålla deras motivation. Respondenter är oftast ovilliga att svara på frågeformulär eller delta i intervjuer. Därför måste frågorna vara lättförståeliga och tydliga för respondenterna. Komplexa och svåra frågor brukar leda till frustration och obesvarade frågor. Respondenterna måste få veta hur stor ansträngning som förväntas av dem. Skribenten av studien måste ta i beaktande vid utformningen av frågorna hurdana svar hen vill ha. På det här sättet kan frågorna formuleras som direkta eller indirekta frågor och öppna eller fasta frågor. Därtill måste frågorna ordalydelse tas i beaktande så att det exempelvis inte uppstår missförstånd, leder respondenten på ett fel sätt eller väcker anstöt. (Denscombe, 2018) I denna avhandling kommer semi-strukturerade intervjuer att användas. Det betyder att intervjun går

enligt en färdig lista med frågor och ämnesområden som ska behandlas. Dock har den intervjuade personen möjlighet att utveckla sina synpunkter, tankar och idéer. (Bell, 2009)

Därtill finns det god praxis och etiska frågor att ta i beaktande när man väljer att utföra intervjuer som metod. Respondenternas tid är värdefull, det vill säga tidtabeller och löften ska hållas. Respondenterna svar är alltid konfidentiella om de så vill. Därtill hör det till god praxis att meddela undersökningens syfte, hur intervjumaterialet kommer att användas och hur resultaten kommer att publiceras. Respondenterna ska ha möjlighet att meddela om sitt deltagande i intervjustudien och samtidigt ska respondenterna också ha möjlighet att dra sig ur ifall de inte längre vill delta. Till god praxis hör även att testa intervjumaterialet på en kontrollgrupp före de riktiga intervjuerna utförs. Detta för att se att frågorna fungerar och det inte uppstår missförstånd som kan påverka validiteten och svarsfrekvensen. (Bhattacharjee, 2012) I denna avhandling utfördes kontrollfrågor på avhandlingens handledare och på personen som hjälpte till med översättningen av frågorna från svenska till finska.

Vid intervjustudie som metod finns det både för- och nackdelar som vid alla andra forskningsmetoder. Fördelar med intervjumetoden är dess flexibilitet jämfört med enkätstudier. Därtill kan en skicklig intervjuare få fram motiv och känslor. Detta på grund av att vid intervjuer kan man ha följdfrågor och det finns utrymme för utveckling och fördjupning. Nackdelar med intervjuer är att det tar lång tid att utföra, vilket måste tas i beaktande vid kortare projekt. En intervju är en mycket subjektiv teknik, vilket kan öka risken för felaktigheter eller ”bias”. (Bell, 2009) Studiens trovärdighet och pålitlighet presenteras närmare i avsnitt 7.6 Validitet och reliabilitet.

Själva intervjudelen i denna avhandling utfördes på följande sätt. Först formulerades frågorna enligt informationen ovan med fokus på avhandlingens syfte och forskningsfrågor. Frågeformuläret bestod av 16 frågor uppdelade i fyra olika kategorier och fanns att tillgå både på svenska och finska. Frågeformulären finns som en bifogad bilaga både på svenska och finska under rubriken ”Bilagor” i avhandlingen. Första kategorin bestod av bakgrundsuppgifter som respondenterna skulle fylla i. Detta var viktigt för att få en förståelse hurdan utgångsläge respondenterna hade. Därefter kom frågor som berörde förändring inom revisionsbranschen, kompetens och granskning av hållbarhetsrapporter och icke-finansiell information. Respondenterna hade även möjlighet att kommentera frågeformuläret. Alla respondenter fick en förfrågan att ställa upp i intervjuundersökningen per e-post. I intervjubrevet framkom

information om pro gradu-avhandlingens syfte och till vilket ändamål svaren används. Därtill fanns det svarsanvisningar. Intervjubreven hittas både på svenska och finska som en bifogad bilaga under rubriken ”Bilagor” i avhandlingen. Intervjumaterialet samlades in under februari- och marsmånad år 2020. Alla CGR-revisorer och en hållbarhetskonsult svarade på frågorna per e-post. Största orsaken till att alla valde att svara på frågorna per e-post berodde på att början på året är den mest hektiska tiden för revisorer då många företags bokslut ska granskas. Utöver tidsbrist fanns även logistiska orsaker för vissa respondenter, vilket gjorde att de svarade på intervjufrågorna per e-post. Dessa orsaker gjorde det svårt att hitta en lämplig tidpunkt för en fysisk intervju eller telefonintervju. Detta måste tas i beaktande då studiens resultat utvärderas.

## 7.4 Urval

Målgruppen gällande intervjustudien är auktoriserade revisorer som arbetar inom revisionsbranschen i Finland. Begreppet revisionsbransch anses omfatta ett revisionsteam som utför revisioner i företag. Revisionsteamens utformning varierar väldigt mycket beroende på den reviderade organisationens storlek, risk och komplexitet. Ett revisionsteam består oftast av rollerna partner, manager, senior och assistent. Det yttersta ansvaret för revisionen har partnern med en arbetserfarenhet över 10 år. Managern har till uppgift att leda revisionen och deras arbetserfarenhet brukar variera kring 5–10 år. Det operativa ansvaret brukar ligga hos seniorerna som har en arbetserfarenhet kring 2–5 år. Merparten av granskningsåtgärderna utför assistenterna som brukar ha en arbetserfarenhet på 0–2 år. (Carrington, 2014) Auktoriserad revisor innebär i denna studie en person som avlagt CGR-examen i Finland, genom den examen har man specialiserat sig på revision av sammanslutningar av allmänt intresse. I regel brukar en CGR-revisor ha titeln manager eller partner på en revisionsbyrå.

Urvalet respondenter koncentrerades till CGR-revisorer. Dessa personer valdes ut enligt principen icke-sannolikhetsurval, det vill säga avhandlingens skribent har haft en viss bestämmanderätt och valfrihet under urvalsprocessen (Denscombe, 2018). De främsta orsakerna till att icke-sannolikhetsurval användes istället för slumpmässigt urval ur undersökningspopulationen var att säkerställa ett tillräckligt antal respondenter och att kvaliteten på svaren kunde garanteras. Många CGR-revisorer får väldigt många intervjufrågningar angående att ställa upp i olika undersökningar och har inte möjlighet att delta i alla. För att få en möjlighet att intervju en CGR-revisor krävs det ofta att man har en

anknytning till personen ifråga. Därför handplockades CGR-revisorerna för undersökningen. Handplockning av respondenter är inte alltid förknippat med något negativt. Genom att välja ut respondenter för en undersökning har forskaren exempelvis möjlighet att påverka relevansen, få ett brett tvärsnitt respondenter i urvalet och säkerställa att respondenterna har den kunskap som krävs för undersökningen ifråga. (Denscombe, 2018) I denna avhandling handplockades de fyra CGR-revisorerna, dock har avhandlingens skribent ingen direkt koppling till dessa personer och har inte kunnat påverka hur de svarar. Därtill är avhandlingens syfte att klargöra revisorns roll och förutsättningar att granska icke-finansiell information med fokus på hållbarhetsrapportering. Därför koncentrerades urvalet respondenter inte endast till Big 4 revisionsbolagen, fast dessa revisionsbolag är de bolag som främst kommer i kontakt med hållbarhetsrapporter och EU-direktiv 2014/95/EU.

I och med att denna undersökning är småskalig så tillfrågades vissa respondenter om de kunde hänvisa undersökningen vidare till andra potentiella CGR-revisorer som kommit i kontakt med hållbarhetsrapporter och EU-direktiv 2014/95/EU. En av CGR-revisorerna hänvisade skribenten till en hållbarhetskonsult som stött revisionsteam i samband med granskningen av den icke-finansiella rapporten i verksamhetsberättelsen. Fastän avhandlingens målgrupp var CGR-revisorer i Finland så ansågs hållbarhetskonsultens insatsvara värdefull för att få en bredare förståelse för ämnesområdet ifråga. Därtill tangerar hållbarhetsrapporter och EU-direktiv 2014/95/EU många andra ämnesområden än enbart revision. Närmare presentation av respondenterna hittas i avsnitt 8.1 Presentation av respondenterna.

## **7.5 Analys av intervjumaterialet**

En kvalitativ innehållsanalys kräver andra analysfärdigheter och -strategier än vid en kvantitativ innehållsanalys. Vid en kvalitativ innehållsanalys måste forskaren lägga vikt vid sina egna analytiska och integrerande färdigheter för att få en förståelse för det insamlade materialet. Därtill måste forskaren ha en viss förkunskap gällande ämnesområdet för att kunna tolka det insamlade materialet på rätt sätt. Tyngdpunkten vid kvalitativ innehållsanalys är sensemaking eller få förståelse för fenomen istället för att förutsäga och förklara. (Bhattacharjee, 2012)

I denna avhandling är målet med studien att få en förståelse för revisorers roll och förutsättningar att granska icke-finansiell information med fokus på hållbarhetsrapportering.

Detta genom att intervjua CGR-revisorers tankar gällande lagförändringen och att hållbarhetsrapporter blir allt mer vanliga. Intervjumaterialet är uppgjort så att avhandlingens syfte och forskningsfrågor skulle bli besvarade. Därtill ska intervjumaterialet kunna förankras i avhandlingens behandlade teori och tidigare studier.

Det insamlade intervjumaterialet analyserades förhand på grund av studiens småskalighet. Rådatat från intervjuerna måste registreras, analyseras och tolkas för att kunna användas. Därtill rekommenderas det att intervjumaterialet kategoriseras på något sätt för att underlätta analysen och tolkningen. Genom att kategorisera intervjumaterialet underlättar det för forskaren att hitta likheter, skillnader, grupperingar och mönster. Vid kategorisering av intervjumaterialet kan man använda metoden kodning som är mycket vanlig vid exempelvis bearbetning av intervjumaterial. Hurdana koder forskaren använder sig av är upp till forskaren. Dock är det viktigt att forskaren är neutral och saklig. Kodning av intervjumaterialet hjälper forskaren att ta fram och organisera helheter. På det här viset kan forskaren snabbt samla ihop intervjumaterialet i segment som hör till en viss forskningsfråga, begrepp eller tema i undersökningen. Detta underlättar också sammanföringen av viktiga frågor och vägleder forskaren i riktningen mot slutsatsformuleringen. (Bell, 2009) I denna avhandling har intervjumaterialet kategoriserats i underrubrikerna: presentation av respondenterna, förändring inom revisionsbranschen, kompetens och granskning av hållbarhetsrapporter och icke-finansiell information. Dessa underrubriker kan härledas till avhandlingens syfte och forskningsfrågor. Värt att påpeka att alla respondenter svarade på intervjufrågorna på finska, vilket också måste beaktas vid analysen och översättningen av materialet. Målet med analysen och tolkningen av intervjumaterialet är att hitta likheter, skillnader och mönster mellan respondenterna. I kapitel 9 Analys och diskussion härleds också resultaten till avhandlingens teori och tidigare studier. Ytterligare är målet med intervjuanalysen att komma närmare slutsatsformuleringen för avhandlingen.

## **7.6 Validitet och reliabilitet**

En sund forskning bygger på användning av data av god kvalitet. Ifall det finns brister i datakvaliteten måste studiens resultat ifrågasättas. Detta brukar studeras utifrån begreppen validitet och reliabilitet. Vid kvalitativ forskning är det inte alltid lätt att bedöma studiens trovärdighet som vid kvantitativ forskning, exempelvis kan man inte upprepa studien vid kvalitativ forskning som vid kvantitativ forskning. En av orsakerna till att studien inte kan

upprepas är att det inte går att kopiera en social miljö. En social miljö förändras kontinuerligt och samla ihop samma uppsättning människor kan vara omöjligt. Därtill kan forskaren ha en väldigt stor påverkan på insamlingen av datamaterialet och analysen, vilket resulterar i att en annan forskare inte kan producera ett identiskt datamaterial och analys. (Denscombe, 2018). Här nedan kommer studiens trovärdighet och relevans att redogöras utifrån begreppen validitet, reliabilitet och generaliserbarhet.

Begreppet validitet eller trovärdighet innebär att forskaren kan visa att deras insamlade datamaterial är exakt och träffsäkert. Inom kvalitativ forskning brukar begreppet trovärdighet användas oftare än begreppet validitet. Med hjälp av vissa metoder kan man verifiera om datamaterialet är med rimlig sannolikhet exakt och träffsäkert. Dock finns det inga åtgärder som skulle garantera absoluta exakta och träffsäkra resultat. En av metoderna för att kontrollera trovärdigheten i det insamlade datamaterialet är att göra en *respondentvalidering*. Detta betyder att forskaren kan återvända till respondenterna och kontrollera datamaterialets validitet i form av återkoppling. (Denscombe, 2018). I denna avhandling har respondentvalidering inte använts, dock skulle det vara möjligt att utföra ifall det fanns behov för det. En annan metod för att kontrollera trovärdigheten i datamaterialet är *triangulering*. Triangulering innebär en form av metodkombination, det vill säga man beaktar ett forskningsproblem ur flera olika perspektiv för att öka trovärdigheten. I denna avhandling har datatriangulering och teoritriangulering använts. Datatriangulering innebär att datamaterialets validitet kan kontrolleras genom användning av olika informationskällor. Teoritriangulering innebär att olika typer av teorier formar datamaterialet som samlas in och det sätt varpå datamaterialet analyseras (Denscombe, 2018) I denna avhandling har intervjumaterialet samlats in från fyra olika CGR-revisorer som verkar på olika håll i Finland. Respondenterna har inte kunnat påverka varandra, eftersom intervjuerna skett vid olika tidpunkter. Därtill har en hållbarhetskonsult intervjuats för att skapa en större förståelse för ämnesområdet ifråga. Ämnesområdet hållbarhetsrapportering har kopplingar till många olika teorier och discipliner. Detta öppnar upp för en bredare och mer träffsäker analys. Dock är fokus i denna avhandling på redovisning och revision.

Begreppet reliabilitet påverkar också en studies slutresultat. Reliabilitet innebär en studies pålitlighet och tillförlitlighet. Vid kvalitativ forskning finns det en viss risk att studiens forskare påverkar väldigt mycket slutresultatet. Därför är det viktigt att ta i beaktande som forskare och läsare om forskningsinstrumentet användes av en annan person skulle den personen komma fram till samma resultat om omständigheterna vore allt annat än lika? Därför är det viktigt som



forskare att beskriva forskningsprocessen så öppet som möjligt så att en annan forskare kan se hela studiens händelseförlopp. (Denscombe, 2018) I denna avhandling har studieprocessen bland annat behandlas i kapitel 7 som behandlar bland annat avhandlingens forskningsuppgift och aspekter som ska tas i beaktande vid intervjustudie.

Vid kvalitativ forskning är generaliserbarhet eller överförbarhet en annan viktig aspekt att ta i beaktande. Dock är generaliserbarhet inte lika viktigt vid kvalitativ forskning som vid kvantitativ forskning. Generaliserbarhet innebär hur representativt är urvalet respondenter och skulle man kunna återfinna samma utfall på annat håll. Därtill kan forskaren eller läsaren ställa frågan skulle fynden kunna överföras till andra jämförbara fall? Detta är en aktuell fråga vid kvalitativ forskning då studierna baseras på ett relativt litet urval. (Denscombe, 2018)

## 8 Resultat

I det här kapitlet presenteras resultaten från intervjuerna och resultaten är indelade i fyra avsnitt eftersom intervjufrågornas uppbyggnad följer ifrågavarande kategorisering. De ursprungliga intervjufrågorna hittas under rubriken ”Bilagor” längst bak i avhandlingen.

### 8.1 Presentation av respondenterna

I tabellen nedan presenteras grundinformation om respondenterna som deltog i intervjustudien. Alla respondenter är anonyma på grund av studiens känslighet. Därtill är målet med studien att få en förståelse för revisorers roll och förutsättningar att granska icke-finansiell information med fokus på EU-direktiv 2014/95/EU och hållbarhetsrapportering. Detta betyder att det inte är nödvändigt att presentera respondenternas namn och företag eftersom det inte skulle ge något mervärde åt studien. Här nedan presenteras bakgrundsinformation om respondenterna. Detta för att se om bokföringslagen kapitel 3 a icke-finansiell rapport påverkat deras arbetsbild, samt för att se hurdana förutsättningar respondenterna har att svara på frågorna på ett tillförlitligt sätt. Tabellen nedan åskådliggör respondenterna och deras arbetserfarenhet.

| Respondent   | Titel             | Företag      | Antal verksamma år som CGR-revisor |
|--------------|-------------------|--------------|------------------------------------|
| Respondent A | Partner           | Big 4        | 27 år                              |
| Respondent B | Partner           | Big 4        | 24 år                              |
| Respondent C | Senior manager    | Big 4        | 14 år                              |
| Respondent D | Ägare             | Eget företag | 24 år                              |
| Respondent E | Hållbarhetsexpert | Big 4        | Inte CGR-revisor                   |

*Tabell 1. Presentation av respondenterna*

Respondent A har verkat som CGR-revisor i 27 år och arbetar som partner på en Big 4 revisionsbyrå. Personen ifråga reviderar olika typer av företag. Främst reviderar hen stora industriföretag, finansföretag, aktiebolag och ömsesidiga försäkringsbolag, det vill säga särskilt

företag av allmänt intresse (PIE-företag). EU-direktiv 2014/95/EU har påverkar respondent A:s arbete till viss grad då flera av bolagen som hen reviderar har måst beakta bokföringslagen 3 a kapitel rörande icke-finansiell rapport när de uppgör sitt årliga bokslut. Då måste hen åtminstone kontrollera riktigheten i verksamhetsberättelsen.

Respondent B verkar också som partner på en Big 4 revisionsbyrå. Därtill har respondent verkat som CGR-revisor i 24 år och företag som hen reviderar är främst företag av allmänt intresse. Därtill hör olika Financial Servicesföretag och företag som håller på med fastighetsinvesteringar till respondent B:s kundgrupp. Respondent B upplevde att EU-direktiv 2014/95/EU inte nämnvärt påverkat hens arbetsbild. Dock har det kommit en aning fler granskningsåtgärder som måste beaktas.

Respondent C verkar som senior manager på en Big 4 revisionsbyrå och har varit CGR-revisor i 14 år. Personen ifråga reviderar främst små fastighetsaktiebolag, små och medelstora aktiebolag, andelslag och stiftelser. Omsättningen kan variera från 100 000 euro till 600 miljoner euro, medan balansomslutningen kan variera från 100 000 euro till 330 miljoner euro. För tillfället medverkar personen inte granskningsteamerna som sköter revision av börsbolag, vilket betyder att EU-direktiv 2014/95/EU inte påverkat hens arbetsbild. Dock beaktar vissa företag bland annat personal- och miljöaspekter i deras verksamhetsberättelse.

Respondent D har verkat som CGR-revisor i 24 år och grundade nyligen sin egen revisionsbyrå. Hen är företagets ägare och arbetar ensam. Typen av företag hen reviderar är små bostads- och fastighetsbolag, medelstora stiftelser och medelstora industriföretag. Omsättningen varierar från 50 000 euro till 26 miljoner euro. EU-direktiv 2014/95/EU har inte påverkat hennes arbetsbild då hen inte reviderbolag där personalmängden överstiger 500 personer.

Respondent E skiljer sig från de övriga respondenterna då hen verkar som hållbarhetsexpert. Hen har arbetat över tio år som hållbarhetsexpert på ett Big 4 företag som erbjuder revisions- och rådgivningstjänster. Under de tre senaste åren har hen stött revisionsteam främst rörande bokföringslagen 3 a kapitel gällande icke-finansiell rapport. I praktiken innebär det att hen kontrollerar att kundens utkast motsvarar bokföringslagens kriterier innehållsmässigt. Ifall utkastet inte motsvarar kriterierna som är uppsatta i bokföringslagen diskuterar hen med kunden vad som ytterligare måste göras för att kraven ska uppfyllas. Respondent E:s kundgrupp består främst av stora börsbolag, dock arbetar hen också med mindre börsbolag och stora offentliga

förvaltningsenheter. EU-direktiv 2014/95/EU har påverkat hens arbetsbild då hen är med och stöder revisionsteam vid granskningen av den icke-finansiella rapporten, samt stöder kunderna att uppnå kriterierna som EU-direktiv 2014/95/EU ställer.

## **8.2 Förändring inom revisionsbranschen**

Några av intervjufrågorna berörde om hållbarhetsrapporteringens frammarsch har påverkar revisorernas arbetsbild. Alla CGR-revisorer svarade att hållbarhetsfrågor/CSR har börjat synas mer i deras arbetsbild under de senaste 5–10 åren. Respondent A sa att även mindre företag som inte omfattas av exempelvis av EU-direktiv 2014/95/EU har börjat beakta hållbarhetsaspekter allt mer i deras affärsverksamhet. Företagen upplever att intressenterna uppskattar att företagen är öppna med sitt hållbarhetsarbete och visar hur de agerar enligt sina värderingar. Respondent B sa att åtminstone ESG-aspekterna har blivit mer vanliga och är ett väldigt aktuellt ämne idag. Respondent C sa att olika typer av hållbarhetsfrågor/CSR har börjat synas mer i hens arbetsbild då hen har bytt roll under åren. CGR-revisor D som främst granskar mindre bolag sa också att i vissa bolag så har de börjar lägga mer vikt vid hållbarhetsfrågor/CSR än tidigare.

I framtiden kan revisorernas arbetsbild komma att ändras, men det beror mycket på vilken typ av företag de granskar. Respondent D som granskar främst minde och medelstora bolag upplevde att frammarschen av hållbarhetsrapporteringar inte nämnvärt kommer att påverka hens arbetsbild. Däremot lyfte respondenterna A, B och C fram att om hållbarhetsfrågorna blir allt mer vanliga så kommer också granskningsåtgärderna och arbetsmängden att öka. Respondent B lyfte fram att om arbetsmängden ökar så finns de risk för fler mänskliga misstag i granskningsprocessen. Dock mena respondent B att detta inte enbart är något negativt utan ökar också möjligheterna för tilläggsförsäljning i revisionsbyråerna. Respondent C lyfte fram att högst antagligen kommer arbetsmängden att öka då hållbarhetsaspekter bli allt mer vanliga i företag. Dock beror detta mycket på om det kommer att ske förändringar i reglerna som berör revisorerna och utlåtandena som ska ges. Respondent A lyfta i sin tur fram att verksamhetsberättelsen inte direkt granskas av revisorn, men att den icke-finansiella informationen ofta har kopplingar till den finansiella informationen i bokslutet. Därför måste

revisorn kunna fastställa att det inte finns motstridigheter mellan verksamhetsberättelsen och uppgifterna i bokslutet.

Respondent E som verkar som hållbarhetsexpert gav sina egna synpunkter om den eventuella förändringen inom revisionsbranschen och hur hållbarhetsrapporteringens frammarsch har påverkat hans arbetsbild. Hens egen åsikt är att revisorerna är mycket mer insatta i hållbarhetsfrågor idag jämfört med för fem år sedan. Detta beror enligt hen på att företagens samhällsansvar har lyfts upp allt mer i samhället och granskningen av hållbarhetsrapporter har ökat. Utöver det här så har hållbarhetsfrågor blivit en strategisk fråga för börsbolagen och dess ledning, vilket betyder att dessa frågor diskuteras med revisorn. Respondent E sa också att om ett företag vill ha hjälp med hållbarhetsfrågor så kommer uppdraget till dem och de gör största delen av arbetet, dock är revisorerna i vissa uppdrag mycket involverade. Utöver det här menar respondent E att i framtiden kommer hållbarhetsrapporteringar att bli allt mer vanliga och samarbetet mellan revisorer och hållbarhetsexperten öka.

### **8.3 Kompetens**

Alla respondenter antog att revisorer generellt sett inte har de bästa förutsättningarna att granska olika typer av hållbarhetsrapporter och icke-finansiell information, eftersom revisorerna är specialiserade på att granska finansiell information. Respondent D påpekar att hen inte tror att hållbarhetsfrågor är det första som en revisor tänker på vid ett revisionsuppdrag. De CGR-revisorer som arbetade på Big 4 revisionsbyråerna påpekade att inom organisationen finns det skilda enheter som är specialiserade på hållbarhetsfrågor. Personerna som arbetar på de enheterna har lämplig utbildning och arbetserfarenhet för att förstå dessa frågor på ett djupare plan. Såvida det skulle finnas behov av deras hållbarhetsexpertis vid ett revisionsuppdrag så utnyttjas deras kunskap.

CGR-revisorerna som arbetade på Big 4 revisionsbyråerna hade alla utvecklat sina kunskaper i hållbarhetsfrågor under de senaste åren på olika sätt. Detta främst genom att delta i interna skolningar som ordnats på deras arbetsplatser. Även självstudier i olika former var relativt vanliga. Respondent A, B och C lyfte fram att de har studerat hållbarhetsfrågor på egen hand ifall det har funnits behov för det. Respondent A lyfte också fram att hen har inhämtat kunskap

från deras hållbarhetsexperter då de gått tillsammans igenom kundernas specialmaterial som exempelvis material relaterat till hållbarhetsfrågor. Respondent D vars arbetsbild inte påverkats av EU-direktiv 2014/95/EU sa att hen inte särskilt mycket utvecklat sina kunskaper i hållbarhetsfrågor i och med att hans kunder inte nämnvärt beaktar hållbarhetsaspekter i deras verksamhet.

Kraven som kommer att ställas på revisorer och redovisningsstuderande i framtiden beror mycket på hur ämnesområdet hållbarhetsrapportering utvecklas och hur företagen tar upp dessa aspekter i sin affärsverksamhet mena alla respondenter. Respondent B lyfte fram att extra kunskap inom området ifråga aldrig är till skada i och med att det kan öppna upp för nya arbetsmöjligheter. Därtill var alla CGR-revisorer av den åsikten att en del av detta område hör till hållbarhetsexperternas arbetsbord, eftersom de har en annan sorts kunskap att hantera dessa frågor på ett djupare plan. Dessutom kan åtminstone en del av Big 4 respondenterna utnyttja hållbarhetsexperternas kunskap vid revisioner ifall det finns behov för det. Respondent C mena att det är en svår fråga att besvara om revisorerna och redovisningsstuderandena kommer ha andra krav på sig i framtiden när hållbarhetsrapporterna blir allt mer vanliga och företagens intressenter kräver allt mer samhällsansvar av företagen. Respondent C ansåg åtminstone att ett potentiellt alternativ är att om kraven på granskningen av olika typer av hållbarhetsrapporter och hållbarhetsrelaterad information ökar så måste utlåtandet/bestyrkanderapporten inhämtas från andra experter än revisorer. Därtill ansåg respondent C att detta skulle vara ett bättre alternativ ifall rapporteringskraven gällande hållbarhetsinformationen ökar. Respondent A trodde i sin tur att om man ser ur ett längre tidsperspektiv så kommer framtiden att ställa andra krav på revisorerna och redovisningsstuderandena. Detta på grund av att samhället vi lever i är allt mer intresserade av dessa frågor, vilket gör att dessa aspekter bli allt mer av betydelse. Exempelvis kommer undervisningen inom ämnesområdet ifråga att utvecklas. I framtiden kan det ställas mera krav på revisorernas kunskap i hållbarhetsfrågor, men det kommer att dröja ett bra tag före det sker. Därtill påpeka respondent A att en djupare kunskap i icke-finansiell information kommer i framtiden fortsättningsvis att skötas av andra experter som revisorerna kan ty sig till ifall det finns behov för det.

Respondent E:s svar behandlas skilt i och med att hen verkar som hållbarhetsexpert och inte som CGR-revisor. Som respondent E tidigare påpekat så upplever hen att revisorernas kunskap i hållbarhetsfrågor helt klar har förbättrats under de senaste fem åren. Respondent E har själv utvecklat sin kunskap i hållbarhetsfrågor genom att arbeta med dessa frågor. Därtill har hen

deltagit i interna utbildningar som hens globala arbetsplats ordnar. Utöver det här har hen deltagit i utbildningar och webinarier som FiBS ordnar. FiBS är en av Finlands ledande aktör som arbetar för att företagen ska anamma en hållbar affärsverksamhet. Respondent E påpekar också att hållbarhetsområdet är ett område som konstant ändras och därför är det viktigt att kontinuerligt utveckla sitt eget kunnande.

Respondent E fick några modifierade frågor att svara på i och med att intervjumaterialet ursprungligen utformades för CGR-revisorer. Exempelvis fick respondent E frågan vilken sorts kunskap hen anser är viktig vid granskning av hållbarhetsrapporter/-information. På den frågan svarade hen att ämnesområdet hållbarhet/CSR är så pass brett att det är nästintill omöjligt för en revisor att tillägna sig all den kunskapen. Så i praktiken är det bättre att hållbarhetsexperter sköter ämnesområdet ifråga. Dock är det viktigt att revisorerna har en viss baskunskap om vad exempelvis bokföringslagen 3 a kapitlet innebär för PIE-företags icke finansiella rapportering. Detta eftersom det sist och slutligen är revisorerna som bestämmer om företagen uppfyller de lagmässiga rapporteringskraven. Därtill påpekar respondent E att det också är viktigt att hållbarhetsexperter har baskunskaper i finansiella nyckeltal och processer för finansiell rapportering.

Dessutom fick respondent E en fråga om hurdan bakgrund och kunskap deras anställda har som arbetar med hållbarhetsfrågor. Respondent E menar att de anställda har väldigt bred bakgrund, vissa har studerat redovisning och finansiering, medan andra har studerat statsvetenskapliga och humanistiska ämnen. Några ingenjörer fanns också representerade. Därtill påpekar hen att de yngre personerna har allt oftare hållbarhetsstudier inkluderade i sina utbildningar. Detta eftersom ämnesområdet blivit allt mer vanligt i högskolor och universitet. Respondent E ansåg dock att viktigare än utbildning är det egna intresset för ämnesområdet ifråga. Därtill menar hen att genom att arbeta med hållbarhetsfrågor i praktiken så lär man sig bäst.

#### **8.4 Granskning av hållbarhetsrapporter och icke-finansiell information**

Den fjärde kategorin i intervjumaterialet fokuserade på granskningen av den icke-finansiella rapporten i verksamhetsberättelsen och hållbarhetsrapporter. Respondent D som granskade främst mindre och medelstora bolag ville inte ta ställning till frågorna som berörde granskning

av informationen i bokföringslagen 3 a kapitel och hållbarhetsrapporter. Alla de övriga CGR-revisorerna hade någon åsikt om granskningen av informationen gällande icke-finansiella rapporten i verksamhetsberättelsen och olika typer av hållbarhetsrapporter. De flesta CGR-revisorer var av den åsikten att det finns både fördelar och nackdelar med att granskningen av den icke-finansiella rapporten i verksamhetsberättelsen och olika typer av hållbarhetsrapporter är ytlig. Respondent A menar generellt att informationen i verksamhetsberättelsen är hanterbar fast den är en aning ytlig. Därtill finns det risker med att föra in mer djupgående information som kräver grundligare granskning, eftersom det kan vara svårt att bevisa att informationen är korrekt och överensstämmande med den övriga informationen i bokslutet. I sådana fall är det viktigt att bedöma situationen rätt och kommunicera med de som är ansvariga för upprättande av verksamhetsberättelsen och bokslutet. Respondent B lyfte fram att informationen borde granskas mer djupgående eftersom det finns risk att ens rykte lyder om granskningen misslyckas för båda parterna. Hen menar också att man blir ”stämplad” direkt om det avslöjas felaktigheter i informationen. Respondent C lyfte också fram att hen tycker att nuvarande granskning och rapporteringskrav är på en bra nivå. En mer djupgående granskning syns direkt i en ökad arbetsmängd och detta borde korrelera med utlåtandet som ges.

Alla CGR-revisorer ansåg att regleringen är på en bra nivå idag, fast företag och organisationer har en ganska stor frihet att själv välja vad de publicerar i den icke-finansiella rapporten i verksamhetsberättelsen och i olika typer av hållbarhetsrapporter. Både respondent B och C lyfte fram att en för strikt reglering kan skapa problem med rapporteringen, eftersom informationen kan bli för generisk. Därtill varierar förutsättningarna för olika branscher och en för strikt reglering kan skapa fler problem än nytta. Respondent A lyfte fram att hen tycker att det redan nu utformats en fungerande och tillräcklig rapporteringspraxis. Dock menar respondent A att detta ämnesområde kontinuerligt förändras så det är bra om man regelbundet utvärderar om rapporteringskraven och granskningen är på en fungerande nivå.

På frågan som berörde om respondenterna tror att företagen arbetar mera med hållbarhetsfrågor om företagen väljer att en utomstående part kommer och granskar informationen svarade alla CGR-revisorer ganska enhälligt jakande. Respondent B lyfte fram att en skild hållbarhetsrapport möjliggör en bredare presentation av ens hållbarhetsarbete, dock ökar också mängden information som ska ”granskas”. Respondent C lyfte fram att desto noggrannare en oberoende granskare granskar informationen desto mer sätter sig det rapporterande företaget in sig i frågorna. Rörande den icke-finansiella rapporten i verksamhetsberättelsen lyfte respondent



A fram att företagen idag förhåller sig tillräckligt seriöst gentemot rapporteringskraven. Företagen uppfattar detta ämnesområde som något viktigt och nödvändigt som kan ge bättre företagsbild och konkurrenskraft. Därför vill många företag också att en oberoende granskare granskar kritiskt deras hållbarhetsarbete. Respondent A menar också att det är en bra praxis om företagen utöver den icke-finansiella rapporten i verksamhetsberättelsen upprättar en skild hållbarhetsrapport, annars finns det en risk att den icke-finansiella rapporten i verksamhetsberättelsen blir ofullständig.

Utöver det här var alla CGR-revisorer av den åsikten att det kommer ske någon form av förändring gällande granskningen av hållbarhetsinformationen och hållbarhetsrapporterna i framtiden. Alla CGR-revisorer lyfte fram som tidigare att lagstiftarna måste utvärdera hur nuvarande rapporteringskrav har fungerat. Därtill måste även hållbarhetsrapporteringens frammarsch och betydelse i samhället utvärderas för att se om det finns behov av förändringar. Respondent B trodde att i framtiden kommer dessa aspekter att tas allt mer i beaktande redan i planeringsskedet av en revision. Respondent B lyfte också fram att om hållbarhetsfrågor får allt mer betydelse i samhället så måste det också ställas en viss form av kritiskhet mot informationens riktighet.

Respondent E gav också sina åsikter om granskningen av den icke-finansiella rapporten i verksamhetsberättelsen och olika typer av hållbarhetsrapporter. Detta sätt ur hans eget perspektiv som hållbarhetsexpert. Respondent E menar att bokföringslagen ställer tydliga rapporteringskrav för företagen idag. En alltför omfattande granskning av hållbarhetsrapporter kräver andra granskningsmetoder. Han menar att en hållbarhetsgranskning borde ställas gentemot någon typ av kriterier som exempelvis GRI-standarderna gör. Den icke-finansiella rapporten i verksamhetsberättelsen följer inga kriterier, vilket betyder att en mer djupgående granskning inte vore vettig. Respondent E påpekar också att en ytterligare reglering av området för tillfället inte skulle vara förnuftigt då många mindre börsbolag kan ha problem med att uppfylla nuvarande rapporteringskrav. I framtiden kommer granskningen av hållbarhetsrapporter att öka. Därtill kommer företagen allt mer publicera vilka ekonomiska effekter klimatförändringen kommer ha på deras affärsverksamhet. Utöver det här menar respondent E att hållbarhetsrapporterna kommer att komprimeras då företag lär sig rapportera endast de mest väsentliga. Ytterligare kommer också investerarens behov att beaktas allt mer. Eventuellt i framtiden kan en hållbarhetslag (fin. *yrittysvastuulaki*) bli aktuell som kommer att påverka hållbarhetsrapporternas innehåll.

På frågan som berörde om respondenterna trodde att företagen arbetar mer med hållbarhetsfrågor om företagen ber en utomstående part att granska informationen var respondent E av annan åsikt. Respondent E mena att de företag som arbetar med hållbarhetsfrågor och hållbarhetsrapporter är mer ambitiösa och mogna inom det området. Hen upplevde att företagen inte arbetar mer med hållbarhetsfrågor bara för att en utomstående part kommer och granskar informationen. Granskningen av skilda hållbarhetsrapporter är frivilligt. Dock kan det hända att företagen dokumenterar en viss typ av information som exempelvis koldioxidutsläpp bättre om det kommer en utomstående granskare. På frågan i intervjumaterialet som berörde om det finns skillnader i företagens hållbarhetsarbete om de endast publicerar en icke-finansiell rapport i verksamhetsberättelsen versus utöver den icke-finansiella rapporten i verksamhetsberättelsen också publicerar en hållbarhetsrapport svarade respondent E jakande. En fristående hållbarhetsrapport som exempelvis är uppgjord enligt GRI är mycket mer omfattande än den icke-finansiella rapporten i verksamhetsberättelsen. Därtill mena hen att om inte ett företag nämner om sitt hållbarhetsarbete i verksamhetsberättelsen eller i en skild hållbarhetsrapport så är hållbarhetsfrågor inte en strategisk fråga för företaget.

Ett av målen med EU-direktiv 2014/95/EU var att skapa förändring mot en mer hållbar global ekonomi: *"Tillhandahållande av icke-finansiell information är verkligen grundläggande för att skapa förändring i riktning mot en hållbar global ekonomi genom en kombination av långsiktig lönsamhet och social rättvisa och miljöskydd."* (EU-direktiv 2014/95/EU punkt 3). Alla CGR-revisorer var av den åsikten att denna förändring är positiv och en väg i rätt riktning. Respondent C lyfte fram att målet med EU-direktiv 2014/95/EU är bra med tanke på att läget i andra delar av världen är märkvärdigt sämre än exempelvis i Finland. Utöver det här det inte heller dåligt att dessa aspekter lyfts fram allt mer i Finland. Även respondent A mena att i framtiden kommer sådana här aspekter att få allt mer betydelse. Lite mer skeptisk var respondent D som mena att citatet ovan var en aning tomma ord. Hållbarhetsexperten mena däremot att vissa mindre börsbolag ser den icke-finansiella rapporten i bokföringslagen 3 a kapitel som ett nödvändigt ont och att den överlappar exempelvis GRI-rapporten. Dessa mindre börsbolag ser inga fördelar med att rapportera om hållbarhetsaspekterna också i verksamhetsberättelsen. Hållbarhetsexperten mena att dessa mindre börsbolag inte förstått hållbarhetsfrågor ur ett strategiskt och globalt perspektiv. Dock mena hen att större börsbolag inte har något problem gentemot det här direktivet.

## 9 Analys och diskussion

I det här kapitlet kommer resultaten från intervjuundersökningen att analyseras och diskuteras. Detta med fokus på avhandlingens syfte och forskningsfrågor. Därtill kommer analysen och diskussionen att ta fasta på avhandlingens teoridel och tidigare studier. Kapitlet är indelat i fyra avsnitt som är baserade på intervjufrågornas uppbyggnad och kategorisering i enighet med avhandlingens syfte och forskningsfrågor.

### 9.1 Presentation av respondenterna

Alla respondenter valde att vara anonyma i den här studien. Som det nämndes i föregående kapitel var målet med studien att få en förståelse för revisorers roll och förutsättningar att granska icke-finansiell information med fokus på EU-direktiv 2014/95/EU och hållbarhetsrapportering. Därför var det inte nödvändigt att presentera respondenternas namn och företag eftersom det inte skulle ge något mervärde åt studien. Alla respondenter fick frågan om EU-direktiv 2014/95/EU, det vill säga bokföringslagen kapitel 3 a icke-finansiell rapport påverkat deras arbetsbild. Den här frågan var viktig för att kunna tolka hurdana förutsättningar respondenterna hade att svara på de övriga frågorna på ett trovärdigt sätt. EU-direktiv 2014/95/EU påverkade främst företag av allmänt intresse och där genomsnittliga antalet anställda under räkenskapsperioden överstigit 500 personer, det vill säga direktivet berör främst stora företag som exempelvis börsbolag. Det här kom också fram i kapitlet som berörde tidigare studier att största delen av studierna var utförda på större börsbolag och det går nödvändigtvis inte att dra paralleller till minder och medelstora bolag.

Av CGR-revisorerna hade både respondent A och B kommit i kontakt med direktivet. Respondenterna A och B hade båda titeln partner på en Big 4 revisionsbyrå. En partner på revisionsbyrå har oftast en arbetserfarenhet över tio år och har det ytterst ansvaret för en revision. Därtill är en partnerdelägare i revisionsbyrån och för att kunna bli delägare i en revisionsbyrå måste man kunna skapa mervärde i någon form åt revisionsbyrån (Carrington, 2014). Utifrån den här informationen kan man anta att både partnernas svar är trovärdiga och dessutom har de en lång arbetserfarenhet från revisionsbranschen. Respondent C som också arbetade på en Big 4 revisionsbyrå hade varit föräldraledig när EU-direktiv 2014/95/EU började

tillämpas i Finland. Därtill var hen inte med för tillfället i granskningsteamet som granskade börsbolag. Dock hade respondent C en bred kundgrupp, lång arbetserfarenhet och hade kommit i kontakt med hållbarhetsfrågor så hennes svar ansågs också vara trovärdiga. Respondent D som hade en egen revisionsbyrå och granskade främst mindre och medelstora företag valde att avstå från att svara på vissa specifika intervjufrågor som berörde EU-direktiv 2014/95/EU och bokföringslagen kapitel 3 a icke-finansiell rapport eftersom hen inte hade arbetserfarenhet från ämnesområdet ifråga. Dock såg man likheter i hens svar med de andra respondenternas svar och teorin så hens svar ansågs också vara trovärdiga.

Värt att påpeka att utöver de fyra CGR-revisorerna valde två andra CGR-revisorerna att avstå från att delta i intervjustudien eftersom de endast granskade mindre företag och inte hade erfarenhet av hållbarhetsrapporter. En av dessa CGR-revisorerna menade att endast revisorer som arbetar på Big 4 revisionsbyråerna har erfarenhet av den här typens rapportering. I kapitel 5.1 Vem kan granska hållbarhetsrapporter? kom det fram att största delen av hållbarhetsrapporterna granskas av en stor redovisningsbyrå, varav Big 4 revisionsbyråerna hade ett försprång (Lock och Seele, 2016). Dock var intervjufrågorna uppbyggda så att respondenterna kunde svara på frågorna fast man inte hade specifik erfarenhet av EU-direktiv 2014/95/EU och hållbarhetsrapportering. Baserat på det här kan man anta att hållbarhetsfrågor ännu inte nått alla typer av företag fast det är en växande trend inom modern företagsrapportering. Därför kan vissa revisorer känna sig osäkra att svara på den här typens frågor. Därtill är lagstiftningen inom området ännu till stor del frivilligt, vilket kan påverka förhållningssättet gentemot den här typens frågor. Dock mena alla respondenter som deltog i intervjustudien att de sett en ökning av hållbarhetsfrågor under de senaste 5–10 åren.

Utöver det här så utfördes intervjuerna under den mest hektiska arbetsperioden för revisorerna, vilket måste beaktas vid analysen av intervjumaterialet. Därför är bland annat antalet respondenter inte särdeles högt eftersom många revisorer måste istället prioritera kundarbeten. En av CGR-revisorerna hänvisade skribenten till en hållbarhetsexpert som stött revisionsteamet i samband med granskningen av den icke-finansiella rapporten i verksamhetsberättelsen. Fastän avhandlingens målgrupp var CGR-revisorerna i Finland så ansågs hållbarhetsexperten insatsvara värdefull för att få en bredare förståelse för ämnesområdet ifråga. Därtill bidrog hållbarhetsexperten till ett större antal respondenter i intervjustudien och triangulering. Alla dessa ovanstående aspekter måste beaktas då studiens validitet, reliabilitet och generaliserbarhet bedöms.

## 9.2 Förändring inom revisionsbranschen

Alla respondenter svarade att deras arbete berör idag mer hållbarhetsfrågor/CSR jämför med 5–10 år sedan. Respondent E som verkar som hållbarhetsexpert lyft upp att enligt hen så har revisorernas kunskap i hållbarhetsfrågor blivit bättre under de senaste fem åren. Detta är i enighet med vad som kom fram i avhandlingens teoridel att hållbarhetsrapportering är en växande trend inom modern företagsrapportering. Användningen av hållbarhetsrapporter inom olika typer av företag har ökat för att det finns många olika intressen bakom rapporteringen (Borglund et al., 2017). Därtill påpeka vissa respondenter att även mindre företag har börjar beakta hållbarhetsaspekter i deras affärsverksamhet. Det vill säga en förändring håller på att ske och hållbarhetsaspekter berör inte enbart större företag av allmänt intresse. Utöver det här hade ESG-kriterierna blivit allt mer vanliga. Utifrån respondenternas svar går det också att tyda beroende på vilken typ av företag revisorerna reviderar så är hållbarhetsfrågor mer vanliga.

Vilken typ av förändring som kommer att ske inom revisionsbranschen i och med hållbarhetsrapporteringens frammarsch är svårt att förutspå. Som det tidigare nämnts så påverkar företagets storlek vilken lagstiftning som företaget förpliktas av. Lagstiftningen inom området hållbarhetsrapportering är ännu till stor del frivilligt. Alla CGR-revisorer som arbetade på någon av Big 4 revisionsbyråerna nämnde att om företagen börjar beakta allt mer hållbarhetsaspekter i framtiden kommer granskningsåtgärderna och arbetsmängden öka. Dock beror detta på om det kommer ske förändringar i reglerna som berör revisorerna. Exempelvis kommer granskningen vara frivillig, obligatorisk eller en blandning av båda formerna. Därtill måste man ta ställning till vem som ska utföra dessa utlåtanden och granskningsomfattningen. Det som respondenterna påpekar att samarbetet mellan revisorer och hållbarhetsexperter kommer att öka. Ämnesområdet diskuteras mer omfattande i de följande avsnitten 9.3 Kompetens och 9.4 Granskning av hållbarhetsrapporter och icke-finansiell information.

## 9.3 Kompetens

Som det kom fram i avhandlingens teoridel så kan granskningen av hållbarhetsrapporter som exempelvis GRI skötas av andra yrkespersoner än auktoriserade revisorer. Effektiv granskning av hållbarhetsrapporter och hållbarhetsinformation kräver ofta ett brett kunnande i frågor som rör exempelvis koldioxidutsläpp och mänskliga rättigheter som revisorerna inte har.

(Haapamäki, 4/2014; KHT-yhdistys – Föreningen CGR ry, 2008) Revisorerna har inte alltid ett brett kunnande inom hållbarhetsaspekter, utan de har kunskap i att revidera bokslut och ledningens sätt att förvalta organisationer (Tomperi, 2018). Alla CGR-revisorer var av den åsikten att revisorerna inte har de bästa förutsättningarna att granska hållbarhetsfrågor och specialistkunnande i hållbarhetsfrågor ska skötas av andra yrkespersoner. De CGR-revisorer som arbetade på Big 4 revisionsbyråerna påpekade att inom organisationen finns det skilda enheter som är specialiserade på hållbarhetsfrågor. Personerna som arbetar på de enheterna har lämplig utbildning och arbetserfarenhet för att förstå dessa frågor på ett djupare plan. Såvida det skulle finnas behov av deras hållbarhetsexpertis vid ett revisionsuppdrag så utnyttjas deras kunskap. Dock måste revisorerna exempelvis utvärdera det utförda arbetet och hållbarhetsexperternas kompetens (Tomperi, 2018).

Respondent E som verka som hållbarhetsexpert påpekade också att fast de hjälper till med kontrollerandet av att bokföringslagen kapitel 3 a icke-finansiell rapport är upprättad på rätt sätt så är huvudansvaret på revisorn i och med att hen gör revisionspåteckningen i revisionsberättelsen. Utöver det som respondent E påpeka så kom det fram i avhandlingens teoridel att revisorn också granskar att det exempelvis inte finns motstridigheter mellan icke-finansiella-rapporten i verksamhetsberättelsen och uppgifterna i bokslutet. Därtill är det den ansvariga revisorn som ska ta ställning till bland annat risk- och väsentlighetsnivåer och fortsatt drift när en revision utförs. Ifall hållbarhetsaspekter blir av betydelse måste revisorn ha viss form av baskunskaper eller inhämta informationen från en annan pålitlig informationskälla och göra sina egna bedömningar baserat på den inhämtade informationen. I detta sammanhang blir det aktuellt att ställa frågan hur mycket ska en revisor kunna kunskapsmässigt och vad är rimligt att kräva av dem? Respondenterna som verkade som CGR-revisorer påpekade att hållbarhetsaspekternas ökade betydelse i samhället kommer högst antagligen leda till en ökad arbetsmängd för dem. Därtill påpeka respondent B att detta också kan leda till ökad mängd fel i bokslutet. Hållbarhetsexpert E påpeka också att ämnesområdet hållbarhetsrapportering är väldigt omfattande att det är nästintill omöjligt för en revisor att lära sig all den kunskapen.

Revisorerna hade utvecklat sina kunskaper i hållbarhetsfrågor genom självstudier, interna utbildningar och genom att arbeta med exempelvis bokföringslagen kapitel 3 a icke-finansiell rapport. På den här frågan kunde man se en tydlig skillnad mellan de respondenter som arbetade på en Big 4 revisions- och konsultbyrå jämfört med respondenten D som hade sin egen revisionsbyrå. Respondent D hade inte utvecklat nämnvärt sina kunskaper inom

hållbarhetsfrågor, medan alla andra respondenter hade i någon form utvecklat. Som det tidigare kommit fram så granskas de flesta hållbarhetsrapporter av en stor redovisningsbyrå, varav Big 4 revisionsbyråerna har ett försprång (Lock och Seele, 2016). Mindre revisionsbyråer är viktiga aktörer i samhället och reviderar främst mindre och medelstora företag, medan de stora revisionsbyråerna dominerar vid revisionerna av börsbolag och andra större företag (Carrington, 2014). Sett ur ett hållbarhetsrapporteringsperspektiv så har EU-direktiv 2014/95/EU påverkat hur företag av allmänt intresse hållbarhetsrapporter och annars området till stor del frivilligt (Hahn och Kühnen, 2013). Utifrån det här kan man anta att Big 4 revisionsbyråerna är de organisationer som mest kommer i kontakt med hållbarhetsfrågor och måste hålla sig uppdaterade inom området. Därtill har de andra resurser att tillgå, exempelvis har vissa större revisionsbyråer hållbarhetskunnande inom organisationen som kan utnyttjas vid exempelvis revisioner. Mindre revisionsbyråer behöver inte hålla sig lika ajour med hållbarhetsfrågor eftersom de reviderar mindre bolag som inte förpliktas av exempelvis bokföringslagen 3 a kapitel icke-finansiell rapport.

Utgående från respondenternas svar angående hurdan kompetens som kommer att behövas av revisorer i framtiden då företagens intressenter kräver allt mer samhällsansvar av företagen var svaren varierande. Det som alla respondenter påpeka var att framtiden kommer visa hur ämnesområdet kommer att forma sig. Därtill hade mindre företag också börjat rapportera allt mer om icke-finansiella aspekter, vilket ökar kraven på att kontrollera riktigheten i uppgifterna och att det inte finns motstridigheter mellan exempelvis verksamhetsberättelsen och bokslutet. Detta är ganska enhälligt med den avhandlade teorin och tidigare studier att området hållbarhetsrapportering försöker hitta sin form. Exempelvis lyfte Grafström, Göthberg och Windell (2015) upp att kraven på vad företagens ska ta med i sin verksamhet gällande de sociala och miljömässiga aspekterna är vaga och ger stort tolkningsutrymme, vilket ökar riskerna för missbruk. Kritiken som riktats mot hållbarhetsrapporteringens uppbyggnad har bland annat lett till större drivkrafter att utveckla hållbarhetsrapporteringen (Siew, 2015). Det som revisorerna var enhälliga om att djupare specialkunskap i hållbarhetsaspekter kommer fortsättningsvis i framtiden att skötas av hållbarhetsexperter och inte revisorer. Tidigare studier som gjorts inom ämnesområdet hållbarhet och utbildning förespråkar att när arbetslivet förändras och arbetsmöjligheterna inom hållbarhetsredovisning och granskning av hållbarhetsrapporter ökar måste universiteten inkludera hållbarhetsaspekterna som en del av undervisningen (Biasuti, De Baz & Alshawa, 2016; O'Dwyer & Owen, 2005). Därtill ökar den integrerade

rapporteringens betydelse, det vill säga finansiella och icke-finansiella värden binds samman. Detta kräver mer kunnande i icke-finansiella frågor av alla berörda parter. (Creel & Paz, 2018)

#### **9.4 Granskning av hållbarhetsrapporter och icke-finansiell information**

Vid granskning av hållbarhetsrapporter och icke-finansiell information är det viktigt att urskilja på lagstadgad granskning och frivillig granskning. Det här är viktigt för att undvika missförstånd. I denna avhandling innebär lagstadgad granskningen de företag som omfattas av bokföringslagen 3 a kapitel och övriga hållbarhetsrapporter är frivilliga att upprätta och granskas av en oberoende part. En av frågorna i intervjumaterialet berörde att granskningen av informationen i bokföringslagen kapitel 3 a icke-finansiell rapport och olika typer av hållbarhetsrapporter är ytlig. De CGR-revisorer som svarade på intervjufrågan mena att det finns både fördelar och nackdelar med att granskningen av informationen är ytlig.

Respondent A påpeka att det är problematiskt att införa mer omfattande information och granskning i verksamhetsberättelsen. Det kan uppstå problem att granska informationens och dess riktighet med övriga bokslutet. Tidigare studier har bland annat kommit fram till att vid en reglerad redovisning är det möjligt att utföra en revision, medan en oreglerad rapportering endast möjliggör granskning (eng. *assurance*), det vill säga en granskning är inte lika systematiserad som en revision (Fagerström, Hartwig och Lindberg, 2016). Dock påpeka respondent B att informationen borde granskas mer djupgående eftersom det finns risk att ens rykte lyder om granskningen misslyckas för båda parterna. Detta är också i enhällighet med tidigare studier som exempelvis Boiral et al. (2019) lyfte fram att fallen Enron och WorldCom resulterade i ökad reglering av den finansiella revisionen, dock verkar det inte ha fungerat som ett varnande exempel inom området granskning av hållbarhetsrapporter och en av respondenterna i undersökningen lyfte fram oron över att något måste hända före någon inser att granskningen av hållbarhetsrapporterna inte motsvarar verkligheten. Därtill påpeka respondent C att en mer djupgående granskning syns direkt i en ökad arbetsmängd och detta borde korrelera med utlåtandet som ges. Idag behöver informationen i bokföringslagen kapitel 3 a inte granskas ifall det inte finns behov för det, utan en kontroll av att den icke-finansiella rapporten är upprättad räcker (Kuisma, 2015). Utöver det här granskas de flesta frivilligt upprättad hållbarhetsrapporter enligt utlåtande begränsad säkerhet.



Respondent E som verka som hållbarhetsexpert lyfte fram att enligt hen ställer bokföringslagen kapitel 3 a icke-finansiell rapport tydliga rapporteringskrav åt företagen som omfattas av rapporteringskravet. Därtill lyfte hen fram att en mer omfattande granskning av den icke-finansiella rapporten i verksamhetsberättelsen skulle kräva andra granskningsmetoder och ställas emot någon typ av kriterier som exempelvis GRI-standarderna. Den icke-finansiella rapporten i verksamhetsberättelsen följer inga kriterier och därför en mer omfattande granskning inte vettig. Genom att rapporteringen är systematisk är det generellt sätt möjligt att visa resultat och jämföra utföranden mellan företag, vilket ökar läsbarheten för användarna av hållbarhetsrapporterna (Siew, 2015).

Alla CGR-revisorer ansåg att regleringen är på en bra nivå idag, fast företag och organisationer har en ganska stor frihet att själv välja vad de publicerar i den icke-finansiella rapporten i verksamhetsberättelsen och i olika typer av hållbarhetsrapporter. De som respondenterna lyfte fram var att en för strikt reglering kan skapa problem med rapporteringen, eftersom informationen kan bli för generisk. Utöver det här varierar förutsättningarna för olika branscher, exempelvis har ett oljeföretag andra omständigheter att beakta vid hållbarhetsrapporteringen än ett finansföretag. Målet med EU-direktivet 2014/95/EU var att beakta branschernas olika förutsättningar och utmaningar gällande samhällsansvar och hållbarhet (TEM, u.å.). Utöver det här lyfte respondent A upp att det formats en fungerande och tillräcklig rapporteringspraxis. Hållbarhetsexpert E som arbetade på samma Big 4 revisionsbyrå som respondent A lyfte också fram att rapporteringspraxisen är på en fungerande nivå och vissa mindre börsbolag kan fortfarande ha problem att uppfylla kraven som står i bokföringslagen kapitel 3 a. Därtill kan vissa företag ha problem med att få rapporten kort och koncentrerad. Detta är enighet med vad exempelvis KPMG (2017) kommit fram till att effekten av direktivet kommer synas först år 2019–2020 när företagen anpassat sig. Niskala et al. (2019) lyfte i sin tur fram att det tar tid för företagen att få en effektivt fungerande rapporteringspraxis där lagstadgad rapportering och rapportering om företagets samhällsansvar kopplas samman.

Vilken typ av förändringar som kommer ske i framtiden inom ämnesområdet hållbarhetsrapportering och granskning är fortfarande svåra att förutspå. Alla CGR-revisorer svarade att det kommer ske någon form av förändring gällande hållbarhetsrapporternas utformning och granskning i framtiden, eftersom företagets samhällsansvar har blivit allt mer viktigt i samhället. Utöver det här har företagen börjat inse nyttan av att beakta

hållbarhetspekter i sin affärsverksamhet och vill få sitt arbete granskat av en oberoende part för att legitimera arbetet. I kapitlet som behandlade tidigare studier lyftes bland annat fram att företagen som anlitar en extern oberoende granskare vill signalerar att de tar sitt hållbarhetsarbete på allvar (Alon och Vidovic, 2015). Som det tidigare har kommit fram så påpekade alla respondenter att specialkunnande i hållbarhetsfrågor även i framtiden kommer skötas av hållbarhetsexperter. Här påpeka respondenterna att lagstiftare och andra involverade parter måste kontinuerligt utvärdera nivån av granskningen och informationen i hållbarhetsrapporterna för att avgöra om det finns behov för förändringar, samt om granskningen ska vara frivillig, obligatorisk eller en blandning. Exempelvis nämnde Lee et al. (2017) att offentliga beslutsfattare ska ta ställning till om granskningen ska vara obligatorisk eller en blandning av både obligatoriska och frivilliga regleringar. Utöver det här lyfte flertal tidigare studier fram att deras studier är av betydelse för företag, beslutsfattare och andra intressenter (Ballou et al., 2018). Därtill är det viktigt ta i beaktande att flertal tidigare studier inom ämnesområdet kommit fram till att utförare av granskningstjänsterna inte verkar ha någon betydelse, utan det viktigaste är att leverantören är oberoende gentemot klientföretaget och handlar enligt god etisk granskningspraxis (Birkey et al., 2016; Boiral et al., 2019). Utifrån det här kan man anta att revisorerna inte kommer i framtiden att sköta specialfall av hållbarhetsfrågor, men en viss form av baskunskaper kan krävas då företagens samhällsansvar blir allt mer viktigt i samhället.

En av avhandlingens forskningsfrågor berörde om en oberoende granskning av hållbarhetsrapporter och icke-finansiella rapporter kan leda till en mer hållbar global ekonomi. Intervjufrågan som respondenterna fick fokuserade på om respondenterna trodde att företag arbetar mera med hållbarhetsfrågor ifall de väljer att en utomstående part kommer och granskar informationen. Därtill fick de frågan om det finns skillnader i arbetet med hållbarhetsfrågor om företagen endast publicerar en icke-finansiell rapport i verksamhetsberättelsen versus de företag som utöver den icke-finansiella rapporten i verksamhetsberättelsen även publicerar en fristående hållbarhetsrapport. Alla CGR-revisorer mena att företag arbetar mer med hållbarhetsfrågor om en utomstående part kommer och granskar informationen. Respondent C lyfte fram att desto noggrannare en oberoende granskare granskar informationen desto mer sätter sig det rapporterade företaget in sig i frågorna. Därtill lyfte CGR-revisorerna fram att en fristående hållbarhetsrapport möjliggör mer omfattande rapportering av hållbarhetsfrågor. En fristående hållbarhetsrapport som exempelvis är uppgjord enligt GRI är mycket mer omfattande än den icke-finansiella rapporten i verksamhetsberättelsen.

Respondent E som verka som hållbarhetsexpert var av annan åsikt när det kom till frågan som berörde om företagen arbetar mera med hållbarhetsfrågor ifall de väljer att en utomstående part kommer och granskar informationen. Hen upplevde inte att företagen arbeta mera med hållbarhetsfrågor bara för att en utomstående part kommer och granskar informationen. Respondent E lyfte fram att de företag som arbetar med hållbarhetsfrågor och -rapporterar ser det ur ett strategiskt perspektiv och är mer ambitiösa inom området. Som det tidigare kommit fram i teorin berörande hållbarhetsrapporter finns det många intressen bakom hållbarhetsrapportering. Företagen kan uppleva att de är tvingade till att rapportera om sitt hållbarhetsarbete. Det som också är viktigt att komma ihåg är att en oberoende granskning förstärker förtroendet för ett företags hållbarhetsarbete och kommunikation med företagets intressenter. Dock yttrar en granskare ingenting om hur hållbart företaget är, utan endast om rapportens riktighet och trovärdighet. (KHT-yhdistys – Föreningen CGR ry, 2008) Däremot kan en granskare hjälpa det rapporterande företaget till ett annat förhållningssätt gentemot hållbarhetsrapporteringen och komma med förbättringsförslag.

Tidigare studier har bland annat kommit fram till olika resultat angående just granskningen av hållbarhetsrapporter och dess betydelse för intressenterna och omvärlden. Flertal tidigare studier har bland annat kommit fram till att företag som arbetar med hållbarhetsfrågor och väljer att deras arbete granskas i form av interna och externa granskningar kommer ha bättre marknadsvärde och avkastning på eget kapital, eftersom det sänder signaler till aktiemarknaden om företagets proaktiva miljöstrategi och arbete med miljöfrågor (Lee et al., 2017; Chen et al., 2015). När det kommer till den oberoende granskningen av hållbarhetsrapporter anser ett antal tidigare studier att det är mer fråga om en intern process från företagets sida för att legitimera arbetet och handlingen är mer av symbolisk karaktär (O'Dwyer och Owen, 2005; Perego och Kolk, 2012). Orsaken till detta är att företagets ledning kan ha väldigt mycket makt gällande vad som publiceras och granskas. Användarna av hållbarhetsrapporterna är inte specialister inom området ifråga och kan ha svårigheter att verifiera det verkliga arbetet (Alon och Vidovic, 2015). Därför är det bra att om användarna av hållbarhetsrapporterna beaktar rapporterna med en viss form av skepticism så länge som bestyrkandeåtgärderna utförs med begränsad säkerhet och tills det bildats etablerade rapporterings- och granskningsförfaranden.

Sammanfattningsvis är granskning av hållbarhetsrapporter och icke-finansiell information på en relativt bra nivå idag enligt respondenterna. Dock kan informationen i den icke-finansiella

rapporten i verksamhetsberättelsen och i olika typer av hållbarhetsrapporter uppfattas som ytlig. Företag och organisationer som rapporterar om sitt hållbarhetsarbete har olika förutsättningar och en allt för strikt reglering kan skapa fler problem än nytta. Det som är viktigt är att lagstiftare och berörda parter kontinuerligt följer med hur hållbarhetsrapporteringen utvecklas och om det finns behov för förbättringar. Utöver det här tar det tid före företag och organisationer har skapat en fungerande rapporteringspraxis när det kommer till EU-direktivet 2014/95/EU. I framtiden kommer troligtvis hållbarhetsrapportering och företagets samhällsansvar att bli allt mer av betydelse. Vilken formämnesområdet kommer få i framtiden beror mycket på lagstiftningens utveckling och företagens samhällsansvars betydelse i samhället. Sannolikt kommer revisorerna arbetsbild ändras i framtiden och revisorerna måste ha en viss form av baskunskap i hållbarhetsfrågor, men specialistkunnande kommer skötas av hållbarhetsexperter. I vilket fall som helst är EU-direktivet 2014/95/EU ett steg rätt riktning och ett steg mot en mer hållbar global ekonomi enligt respondenterna. Dock ska man komma ihåg att hållbarhetsrapporteringen och granskningsprocessen har både positiva och negativa aspekter som ska tas i beaktande av användaren av en hållbarhetsrapport.

## 10. Sammanfattning

I det här kapitlet sammanfattas avhandlingen. Först kommer avhandlingens slutsatser att presenteras med fokus på avhandlingens syfte och forskningsfrågor. Därefter kommer avhandlingens och studiens begränsningar att beaktas. Till sist kommer förslag till fortsatt forskning och studier att presenteras.

### 10.1 Slutsatser

Avhandlings syfte var att klargöra revisorers roll och förutsättningar att granska icke-finansiell information med fokus på EU-direktiv 2014/95/EU och hållbarhetsrapporteringar. Olika typer av hållbarhetsrapporter är ett snabbt växande område inom modern företagsrapportering. Utöver det här har EU-direktiv 2014/95/EU påverkat rapporteringen i företag av allmänt intresse. Hållbarhetsrapportering är redovisning av ekonomiska, sociala och miljömässiga aspekter av företagets verksamhet. Olika typer av företag och organisationer publicerar hållbarhetsrapporter eller rapporterar om deras hållbarhetsarbete som en del av deras årsberättelse. De företag som omfattas av EU-direktiv 2014/95/EU ska rapportera om sitt arbete med miljö, sociala förhållanden och personal, mänskliga rättigheter och bekämpning av korruption och mutor. Tanken bakom EU-direktiv 2014/95/EU var att öka öppenheten och harmoniseringen av social och miljörelaterad information som företag tillhandahåller. Genom att företagen öppet redogör om sin affärsverksamhet så ökar det exempelvis investerares och konsumenters förtroende. I avhandlingens kapitel 3 presenterades tre olika teorier som fokuserade på orsaker till att företag vill rapportera om sitt hållbarhetsarbete. Dessa teorier var principal – agentteorin, legitimitetsteorin och intressentteorin. Huvudpoängen i dessa teorier är att företag ska agera enligt det sociala kontraktet i samhället och vårda sina intressentrelationer. På det viset minskar informationsasymmetrin och intressenterna får förtroende för företaget ifråga, vilket betyder att företaget presterar bättre. Ämnesområdet hållbarhetsrapportering är inte helt problemfritt i och med att lagstiftningen inom området är till stor del frivilligt och ämnesområdet relativt nytt, vilket öppnar upp möjligheter för missstolkningar och missbruk. Därtill kan användarna av hållbarhetsinformationen ha svårt att läsa och verifiera det verkliga hållbarhetsarbetet.

Den första forskningsfrågan fokuserade på revisorers förutsättningar att granska icke-finansiell information med fokus på hållbarhetsaspekter. Resultaten från intervjustudien visar att CGR-revisorerna inte har de bästa förutsättningarna att granska hållbarhetsfrågor som kan förekomma i företags bokslut. Dock konstaterade alla respondenter att hållbarhetsaspekter blivit vanligare under de senaste åren och framför allt efter att EU-direktiv 2014/95/EU började tillämpas i Finland. De respondenter som arbetade på en Big 4 revisionsbyrå lyfte fram att revisorerna kan få hjälp av hållbarhetsexperter i sin organisation ifall granskningen kräver det. Detta är i enighet med tidigare uppgjorda studier, exempelvis lyfte Haapamäki (4/2014) upp att granskning av hållbarhetsaspekter kräver ett brett kunnande i hållbarhetsfrågor. Revisorer har inte detta breda kunnande i att granska hållbarhetsaspekter, utan de har kunskap i att revidera bokslut och ledningens sätt att förvalta organisationer (Tomperi, 2018). Därtill krävs det inte för avläggande av revisorsexamen studier inom hållbarhetsfrågor (Patent- och registerstyrelsen examenskrav, 2019). Som det tidigare kommit fram i avhandlingen kan skilda hållbarhetsrapporter granskas av andra yrkespersoner än revisorer. Auktoriserade revisorer kontrollerar att de företag som omfattas av bokföringslagen kapitel 3 a icke-finansiell rapport har upprättat en icke-finansiell rapport i någon form som lagen kräver. En djupare granskning krävs inte om det inte finns behov för det. Dock kan frammarschen av hållbarhetsfrågor i samhället kräva en viss form av baskunskaper av revisorerna i framtiden (Biasuti, De Baz & Alshawa, 2016; O'Dwyer & Owen, 2005; Creel & Paz, 2018). Respondenterna mena dock att specialistkunnande i hållbarhetsfrågor kommer skötas av andra experter som arbetar dagligen med hållbarhetsfrågor. Dock är det värt att påpeka att det är revisorn som gör väsentlighetsbedömningar under revisionsprocessen och skriver under revisionsberättelsen, ifall hållbarhetsfrågor blir aktuella så är ansvaret sist och slutligen på revisorn och inte på andra experter. Detta är problematisk då revisorernas spetskompetens är finansiell information och inte icke-finansiell information.

Den andra forskningsfrågan fokuserade på om en oberoende granskning av hållbarhetsrapporter och icke-finansiella rapporter kan leda till en mer hållbar global ekonomi. Det är värt att poängtera att en granskare yttrar ingenting om företagets hållbarhet, utan endast om rapportens riktighet och trovärdighet (KHT-yhdistys – Föreningen CGR ry, 2008). Därtill har vissa tidigare studier riktat skepticism mot att företagets ledning har väldigt stora påverkningsmöjligheter att välja vad de rapporterar om och vad som ska granskas (O'Dwyer och Owen, 2005; Diouf et al., 2017; Ballou et al., 2018). Rapporteringssinnehållet som EU-direktiv 2014/95/EU ställer kan

uppfattas vara på en ytlig nivå. De som respondenterna poängterade var att alltför strikta rapporteringskrav kan göra informationen för generisk. Därtill har företagen och organisationerna olika förutsättningar att hållbarhetsrapportera. Dessutom söker hållbarhetsrapporteringen ännu sin rapporteringsform. Den andra forskningsfrågan är problematiskt i och med att den är väldigt komplex. En oberoende granskning av hållbarhetsrapporter är idag på en begränsad nivå och rapporteringskraven likaså. Därför är det svårt att ta ställning till den här frågan. Generellt sätt kan man säga att en oberoende granskning förstärker förtroendet företags hållbarhetspolitik och kommunikationen med företagets intressenter. Därtill är en fristående hållbarhetsrapport och den icke-finansiella rapporten i verksamhetsberättelsen bättre än ingenting och på sikt kan det leda till en mer hållbar global ekonomi. Dock ska användarna av hållbarhetsrapporter förhålla sig till dem med en viss form av skepticism fast de skulle vara granskade av oberoende part. Detta eftersom hållbarhetsrapporterna ofta används som strategiverktyg av företagen och företagen har rätt så stora påverkningsmöjligheter när det kommer till hållbarhetsrapporternas innehåll och vad som ska granskas.

Den tredje och sista forskningsfrågan lade vikt vid framtidsutsikterna, möjligheterna och problemområdena då det gäller granskningen av hållbarhetsrapporter sett ur ett revisionsperspektiv år 2020. Generellt sätt går det att säga baserat på tidigare studier och respondenternas svar så är hållbarhetsrapporteringen en växande trend inom modern företagsrapportering. Intressenterna har börjar kräva mer aktörsansvar av företagen. Företagen har i sin tur börjat se hållbarhetsrapportering ur ett strategiskt perspektiv och vill förse intressenternas behov. Hur ämnesområdet och den oberoende granskningen kommer se ut i framtiden är svårt att förutspå. Företagen måste få en fungerande rapporteringspraxis innan man kan utvärdera effekterna av EU-direktiv 2014/95/EU. Därtill måste lagstiftare och andra berörda parter kontinuerligt utvärdera nivån på granskningen och innehållet i hållbarhetsrapporterna. Detta för att se om det finns behov av förändringar och vilken typ av förändringar. De största utmaningarna inom ämnesområdet hållbarhetsrapportering är få innehållen läsbara, jämförbara och standardiserade. EU-direktiv 2014/95/EU och frammarschen av olika typer av hållbarhetsrapporter har dock öppnat möjligheten för företag och organisationer att beakta hållbarhetsaspekter i sin affärsverksamhet, vilket möjliggör en riktning mot ett mer hållbart samhälle.

## 10.2 Avhandlingens och studiens begränsningar

I avsnitt 7.6 diskuterades avhandlingens validitet och reliabilitet mer genomgående. Målet med avhandlingen var att få svar på avhandlingens syfte och forskningsfrågor genom att behandla aktuell teori och tidigare studier inom ämnesområdet ifråga. Utöver det här utfördes en kvalitativ studie i form av intervjuer för att förankra den teoretiska delen av avhandlingen i praktiken. Detta för att få en bredare förståelse för revisorers roll och förutsättningar att granska hållbarhetsrapporter efter införandet av EU-direktivet 2014/95/EU.

Respondenterna i intervjustudien bestod av fyra CGR-revisorer med bred och lång arbetserfarenhet. Två av CGR-revisorerna hade arbetet med företag som berördes av EU-direktiv 2014/95/EU. Därtill inkluderades en hållbarhetsexpert som arbetet med EU-direktiv 2014/95/EU och stött revisorer i hållbarhetsfrågor. Respondenternas svar ansågs vara trovärdiga eftersom nästan alla respondenter svarade på samma sätt och man kunde se kopplingar till avhandlingens teoretiska del och tidigare studier. Dock hade intervjustudien vissa begränsningar som ska beaktas. Antalet respondenter är relativt lågt. Därför går det inte att göra större slutsatser baserat på resultaten. Utöver det här valde alla respondenter att svara på intervjufrågorna per e-post och på grund av detta kan det vara svårt att avgöra svarens trovärdighet. Ytterligare utfördes insamlingen av intervjumaterialet under februari och mars månad som är den mest hektiska arbetsperioden för revisorer då största delen av boksluten ska revideras. Antalet respondenter skulle ha kunnat varit högre om intervjumaterialet hade samlats in vid en annan tidpunkt. Om intervjumaterialet skulle ha samlats in vid en annan tidpunkt kunde respondenterna också ha haft mer tid att sätta in sig i materialet.

Överlag är avhandlingens studie småskalig och gjord under en kort tidsperiod, vilket också ska beaktas när studiens validitet och reliabilitet bedöms. Dessutom finns det vissa andra begränsningar som ska beaktas vid tolkningen. De flesta tidigare studier är gjorda på stora börslistade företag och därav går det inte att dra paralleller till små och medelstora företag. EU-direktiv 2014/95/EU berörde främst företag av allmänt intresse och försvårar analysen och tillämpningen till små och medelstora företag. Avhandlings skribent har dock valt att så öppet som möjligt beskriva avhandlingens och studiens forskningsprocess för att öka trovärdigheten och relevansen. Detta för att en god forskning bygger på användning av data av bra kvalitet.



### 10.3 Förslag till fortsatt forskning och studier

Det finns många olika alternativ till fortsatt forskning och studier inom ämnesområdet. Avhandlingens studie är småskalig och har vissa begränsningar rörande faktorerna validitet och reliabilitet. Exempelvis skulle den här studien kunna göras i större omfattning för att få ett större antal respondenter och på det viset göra resultaten mer trovärdiga. Därtill skulle intervjuerna kunna göras fysiskt för att bättre kunna validera intervjumaterialets träffsäkerhet och få ett utbyte mellan intervjuaren och respondenterna. Enligt KPMG:s årliga undersökning angående hållbarhetsrapportering från år 2017 kommer effekterna av EU-direktiv 2014/95/EU synas först åren 2019–2020 när företagen anpassat sig till rapporteringspraxisen. Därför kunde någon form av liknande studie göras i ett senare skede för att utvärdera utförligare vilka är effekterna av EU-direktiv 2014/95/EU. Ett annat möjligt alternativ till fortsatt forskning och studier är att inkludera andra parter i metoddelen och få större triangulering, exempelvis genom att kontrollera hur fondförvaltare och placerare förhåller sig till hållbarhetsrapporter då ansvarsfulla placeringar blivit allt mer vanliga.

## Källor

- Al-Tuwaijri, S., Christensen, T.E. & Hughes, K.E. (2003). *The relations among environmental disclosure, environmental performance, and economic performance: A simultaneous equations approach*. *Accounting, Organizations and Society*, 29(5), 447–471.
- Alon, A. & Vidovic, M. (2015). *Sustainability Performance and Assurance: Influence on Reputation*. *Corporate Reputation Review*, 18(4), 337–352.
- Ballou, B., Chen, P-C., Grenier, J. H. & Heitger, D. L. (2018). *Corporate social responsibility assurance and reporting quality: Evidence from restatements*. *Journal of Accounting and Public Policy*, 37(2), 167–188.
- Befring, E. (1992). *Forskningsmetodik och statistik*. Studentlitteratur, Lund.
- Bhattacharjee, A. (2012). *Social Science Research: Principles, Methods, and Practices*. Textbooks Collection. 3.
- Bell, J. (2009). *Introduktion till forskningsmetodik*. Upplaga 4. Studentlitteratur AB, Lund.
- Biasutti, M., De Baz, T., & Al Shawa, H. (2016). *Assessing the infusion of sustainability principles into University Curricula*. *Journal of Teacher Education for Sustainability*, 18, 21 – 40.
- Birkey, R., Michelon, G., Pattern, D. & Sankara, J. (2016). *Does Assurance on CSR Reporting Enhance Environmental Reputation? An Examination in the U.S. Context*. *Accounting Forum*, 40, 143–152.
- Blaconiere, W. & Patten, D. (1994). Environmental disclosures, regulatory costs, and changes in firm value. *Journal of Accounting and Economics* 18 (3), 357–377.
- 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, 1111–1125.
- Borglund, T., de Geer, H., Sweet, S., Frostenson, M., Lerpold, L., Nordbrand, S., Sjöström, E. och Windell, K. (2012). *CSR – en guide till företagets ansvar*. Sanoma Utbildning AB, Stockholm.
- Borglund, T., de Geer, H., Sweet, S., Frostenson, M., Lerpold, L., Nordbrand, S., Sjöström, E. och Windell, K. (2017). *CSR och hållbart företagande*. Upplaga 2:1. Sanoma Utbildning AB, Stockholm.

Borglund, T., De Geer, H. och Hallvarsson, M. (2009). *Värdeskapande CSR – hur företag tar social ansvar*. Nordstedts Förlagsgrupp AB.

Bokföringslag 1376/2016. 29.12.2016

Carrington, C. (2014). *Revision*. Upplaga 2. Liber AB, Stockholm.

Chen, L., Feldmann, A. & Tang, O. (2015). *The relationship between disclosures of corporate social performance and financial performance: Evidences from GRI reports in manufacturing industry*. *Int. J. Production Economics*, 170(B), 445–456.

Chester, R. och Woofter, J. (2005). *Non-Financial Disclosure and Strategic Planning: Sustainability Reporting for Good Corporate Governance*. Master`s Thesis. School of Engineering, Blekinge Institute of Technology, Karlskrona, Sweden.

Creel, T. & Paz, V. (2018). *Teaching Sustainability in an Accounting Classroom*. *Discourse and Communication for Sustainable Education*, 9(1), 79–85.

Cuadrado-Ballesteros, B., Martínez-Ferrero, J., & García-Sánchez, I.M. (2017). *Mitigating information asymmetry through sustainability assurance: The role of accountants and levels of assurance*. *International Business Review*, 26(6), 1141-1156.

Diouf, D. & Boiral, O. (2017). *The quality of sustainability reports and impression management: A stakeholder perspective*. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 30(3), 643–667.

De Klerk, M., de Villiers, C. (2012). *The value relevance of corporate responsibility reporting: South African evidence*. *Meditari Accountancy Research* 20(1), 21–38.

De Klerk, M., de Villiers, C., van Staden, C. (2015). *The influence of corporate social responsibility disclosure on share price: Evidence from the United Kingdom*. *Pacific Accounting Review* 27(2), 208–228.

Deegan, C. (2004). *Financial Accounting Theory*. Upplaga 3. McGraw-Hill Australia Pty Limited, Australia.

Denscombe, M. (2018). *Forskningshandboken – för småskaliga forskningsprojekt inom samhällsvetenskaperna*. Upplaga 4:2. Studentlitteratur AB, Lund.

Duff, A. (2016). *Corporate social responsibility reporting in professional accounting firms*. *The British Accounting Review*, 48(1), 74–86.

Edgley, C., Jones, M. J. och Atkins J. (2015). *The adoption of the materiality concept in social and environmental reporting assurance: A field study approach*. The British Accounting Review, 47(1), 1–18.

Europaparlamentets och rådets direktiv 2014/95/EU den 22 oktober 2014 om ändring av direktiv 2013/34/EU vad gäller vissa stora företags och koncerners tillhandahållande av icke-finansiell information och upplysningar om mångfaldspolicy (Europeiska unionens officiella tidning L 330, 15.11.2014, s. 1–9).

Fagerström, A & Hartwig, F. (2016). *Från hållbarhetsrapportering och bestyrkande till hållbarhetsredovisning och revision*. Nr. 2/2016. URL: <https://www.tidningenbalans.se/wp-content/uploads/2016/02/Fran-hallbarhetsredovisning-och-bestyrkande-till-hallbarhetsredovisning-och-revision1.pdf> (läst 1.10.2016).

Fagerström, A., Hartwig, F. & Lindberg, P. (2016). *Redovisning av hållbart förädlingsvärde*. Nr. 1/2016. URL: <https://www.tidningenbalans.se/wp-content/uploads/2015/12/Redovisning-av-hallbart-foradlingsvarde.pdf> (läst 1.10.2019).

Falkman, P. (2004). *Teori för redovisning*. Upplaga 10. Studentlitteratur, Lund.

Fernandez-Feijoo, B., Romero, S. och Ruiz, S. (2016). *The assurance market of sustainability reports: What do accounting firms do?* Journal of Cleaner Production, 139(1), 1128–1137.

FN-fakta hållbar utveckling. (2012). *Omställning till hållbar värld brådskar*. Nr 2/2012. URL: <https://fn.se/wp-content/uploads/2016/08/Faktablad-2-12-Hallbar-utveckling.pdf> (läst 15.10.2019)

Frostenson, M., Helin, S. och Sandström J. (2012). *Hållbarhetsredovisning grunder praktik och funktion*. Upplaga 1:1. Liber AB, Malmö.

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

Global Compact (2017) What is UN Global Compact URL: <https://www.unglobalcompact.org/what-is-gc> (läst 21.11.2019).

Grankvist. P. (2012). *CSR i praktiken – Hur företag jobbar med hållbarhet för att tjäna pengar*. Upplaga 2:1. Liber AB, Malmö.

Grafström, M., Göthberg, P. och Windell, K. (2015). *CSR: Företagsansvar i förändring*. Upplaga 2:1. Liber AB.

Gray, R. & Milne, M. (2002). *Sustainability Reporting: Who's Kidding Whom?* © CSEAR, School of Management - University of St Andrews. URL: <https://cgi.st->

andrews.ac.uk/media/csear/discussion-papers/CSEAR\_dps-sustain-whoskidding.pdf (läst 12.12.2019).

GRI. (2013). *The external assurance of sustainability reporting*. URL: <https://www.globalreporting.org/resourcelibrary/GRI-Assurance.pdf> (läst 20.12.2019).

Gürtük, A. & Hahn, R. (2016). *An empirical assessment of assurance statements in sustainability reports: smoke screens or enlightening information?* Journal of Cleaner Production, 136(1), 30–40.

Haapamäki, E. *Murros ja mahdollisuudet puhuttivat*. Raportointi & hyvä hallinto Balanssi. 4/2014.

Hahn, R. & Kühnen, M. (2013). *Determinants of sustainability reporting: a review of results, trends, theory, and opportunities in an expanding field of research*. Journal of Cleaner Production 59, 5–21.

IIRC. (U.å.). *The IIRC*. URL: <https://integratedreporting.org/the-iirc-2/> (läst 10.10.2019).

Jensen, M. & Meckling, W. (1976). *Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure*. Journal of Financial Economics, 3(4), 305–360.

Johansson, S-E., Häckner, E. och Wallerstedt, E. (2005). *Uppdrag revision revisorsprofessionen i takt med förväntningarna?* Upplaga 1:1. SNS Förlag, Stockholm.

Jones, M. J. & Salomon, J. F. (2010). *Social and environmental report assurance: Some interview evidence*. Accounting Forum, 34(1), 20–31.

KHT-yhdistys – Föreningen CGR ry. (2008). *Yhteiskuntavastuuraportointi – vaatimuksia ja erityiskysymyksiä*. KHT-Media Oy, Helsinki.

Kolk, A. (2008). *Sustainability, accountability and corporate governance: exploring multinationals' reporting practices*. Business Strategy and Environment, 18(1), 1–15.

KPMG. (2017). *The KPMG Survey of Corporate Responsibility Reporting 2017*. URL: <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/xx/pdf/2017/10/kpmg-survey-of-corporate-responsibility-reporting-2017.pdf> (läst 1.12.2019).

Kuisma, J. (2015). *Mainetta ja tulosta. Yritysvastuun johtamisen lyhyt oppimäärä*. ST-Akatemia Oy, Helsinki.

Korkemäki, A-M. (2017). *Tilintarkastuksen perusteet*. Upplaga 1. Sanoma Pro Oy.

Larsson, L-O. och Ljungdahl, F. (2008). *License to operate*. Ekerlids Förlag, Stockholm.

Lee, K-H., Park, B-J., Song, H. & Yook, K-H. (2017). *The Value Relevance of Environmental Audits: Evidence from Japan*. *Business Strategy and the Environment*, 26, 609–635.

Lock, I. & Seele, P. (2016). *The credibility of CSR (corporate social responsibility) reports in Europe. Evidence from a quantitative content analysis in 11 countries*. *Journal of Cleaner Production*, 122(1), 186–200.

Lopatta, K., Buchholz, F., & Kaspereit, T. (2016). *Asymmetric Information and Corporate Social Responsibility*. *Business & Society* 55 (3), 458 – 488.

Löhman, O. och Steinholtz, D. (2003). *Det ansvarsfulla företaget – Corporate Social Responsibility i praktiken*. Ekerlids Förlag, Stockholm.

Jensen, M. & Meckling, W. (1976). *Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure*. *Journal of Financial Economics*, 3(4), 305–360.

Mallin, C., Michelon, G. and Raggi, D. (2013). *Monitoring intensity and stakeholders' orientation: How does governance affect social and environmental disclosure?* *Journal of Business Ethics*, 114(1), 29–43.

Mock, T. J., Strohm, C., & Swartz, K. M. (2007). *An examination of worldwide assured sustainability reporting*. *Australian Accounting Review*, 17(1), 67–77.

Moneva, J., Archel, P. & Correa, C. (2016). *GRI and the camouflaging of corporate sustainability*. *Accounting Forum*, 30(2), 121–137.

Moroney, R. & Trotman, K. (2016). *Differences in Auditors' Materiality Assessments When Auditing Financial Statements and Sustainability Reports*. *Contemporary Accounting Research*, 33(2), 551–575.

Nationalencyklopedin, Agenda 2030.

<http://www.ne.se/uppslagsverk/encyklopedi/enkel/agenda-2030> (läst 15.12.2019).

Nationalencyklopedin, intressent. <http://www.ne.se/uppslagsverk/encyklopedi/lång/intressent> (hämtad 2019-11-01)

Nationalencyklopedin, kvalitativ metod.

<http://www.ne.se/uppslagsverk/encyklopedi/lång/kvalitativ-metod> (läst 14.12.2019).

Nationalencyklopedin, kvantitativ metod.

<http://www.ne.se/uppslagsverk/encyklopedi/lång/kvantitativ-metod> (läst 14.12.2019).

Nationalencyklopedin, revision. <http://www.ne.se/uppslagsverk/encyklopedi/lang/revision> (läst 09.10.2019).

Nikolaeva, R. och Bicho, M. (2011). *The role of institutional and reputational factors in the voluntary adoption of corporate social responsibility reporting standards*. Journal of the Academy of Marketing Science, 39, 136–157.

Niskala, M., Tarna-Mani, K., Puroila, J. och Pajunen, T. (2019). *Yritysvastuu Raportointi- ja laskentaperiaatteet*. Upplaga 3. ST-Akatemia Oy, Helsinki.

OECD. (U.å.). *Who we are*. URL: <http://www.oecd.org/about/> (läst 31.10.2020).

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

Park, J. & Brorson, T. (2005). *Experiences of and views on third-party assurance of corporate environmental and sustainability reports*. Journal of Cleaner Production, 13, 1095–1106.

Perego, P., & Kolk, A. (2012). *Multinationals' accountability on sustainability: The evolution of third-party assurance of sustainability reports*. Journal of Business Ethics, 110(2), 173–190.

Peters, G. & Romi, A. (2013). *The Association between Sustainability Governance Characteristics and the Assurance of Corporate Sustainability Reports*. Auditing a Journal of Practise & Theory, 34(1), 163–198.

Patent- och registerstyrelsen. (2019). *Examenskrav*. 24.6.2019. URL: <https://www.prh.fi/sv/revisionstillsyn/examen/revisorsexamenguide/kravforgodkannandeavvisorer.html> (läst 11.11.2019).

Patent- och registerstyrelsen. (2019). *Studier*. 24.6.2019. URL: <https://www.prh.fi/sv/revisionstillsyn/examen/revisorsexamenguide/kravforgodkannandeavvisorer/studier.html> (läst 11.11.2019).

PwC företagsansvarsrapport. (2018) PwC:n yritysvastuubarometri 2018. URL: <https://www.pwc.fi/yritysvastuubarometri> (läst 24.10.2019).

Revisionslagen 18.9.2015/1141

Siew, R. (2015). *A review of corporate sustainability reporting tools (SRTs)*. Journal of Environmental Management, 164 80–195.

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

Slaper, T. & Hall, T. (2011). *The Triple Bottom Line: What Is It and How Does It Work?* Indiana Business Review.

Svenska FN-förbundet. (2018). *FN:s nya klimatrappport: Även du kan påverka!* 9 oktober. URL: <https://fn.se/aktuellt/blogg/fns-nya-klimatrappport-aven-du-kan-paverka/> (läst 23.3.2020)

Tang, Z., Hull, C-E. & Roothenberg, S. (2012). How corporate Social Responsibility engagement strategy moderates the CSR-financial performance relationship. *Journal of Management Studies*, 49(7), 1274–1303.

TEM (Työ- ja elinkeinoministeriö) (u.å.) Ansvarsrapportering URL: <https://tem.fi/sv/ansvarsredovisning> (läst 18.12.2019).

TEM (Työ- ja elinkeinoministeriö) (u.å.) Riktlinjer och principer för samhällsansvar URL: <https://tem.fi/sv/riktlinjer-och-principer-for-samhallsansvar> (läst 18.12.2019).

The British Accounting Review. (2018). *The effects of environmental, social and governance disclosures and performance on firm value: A review of the literature in accounting and finance*. 50(1), 1–15.

Tomperi, S. (2018). *Tilintarkastus normeista käytäntöön*. Upplaga 4. Edita Publishing Oy. Öhrlings PricewaterhouseCoopers. 2008. *CSR – från risk till värde*. Upplaga 1. Studentlitteratur.

Walden, W. & Schwartz, B. (1997). *Environmental disclosures and public policy pressure*. *Journal of Accounting and Public Policy*, 16 125 -154.

WWF Sverige. (2019). *Overshoot Day 29 juli: Jordens förnybara resurser slut för i år. 29 juli*. URL: <https://www.umu.se/bibliotek/soka-skriva-studera/skriva-referenser/harvard-skriva-referenslista/> (läst 23.3.2020).

Öhrlings PricewaterhouseCoopers. (2008). *CSR- från risk till värde*. Upplaga 1:1. Studentlitteratur Ab, Stockholm.



# Bilagor

## Bilaga 1 Intervjubrev på svenska

Hej,

Jag är sista årets ekonomie studerande vid Åbo Akademi och skriver min pro gradu-avhandling om revisorers roll och förutsättningar att granska olika typer av hållbarhetsrapporter. Mitt fokusområde är EU-direktiv 2014/95/EU, det vill säga Bokföringslagen 3 a kapitel Icke-finansiell rapport och hur den här lagförändringen har påverkat revisorers arbete. Målet med undersökningen är att undersöka CGR-revisorers tankar angående lagförändringen och att hållbarhetsrapporter blir allt mer vanliga. CGR-revisorer har valts som målgrupp till undersökningen eftersom de är specialiserade på revision av sammanslutningar av allmänt intresse.

Jag skulle vilja intervjua dig i min undersökning. Det tar ungefär 15–30 minuter att besvara frågorna och det är frivilligt att delta. Du är fullständigt anonym i min pro gradu-avhandling och ditt svar behandlas konfidentiellt. Intervjun skulle helst ske per e-post i och med att jag arbetar heltid. Övriga arrangemang är också möjliga ifall du så önskar. Intervjufrågorna är som en bifogad fil i detta e-post meddelande. Passlig svarslängd på intervjufrågorna är ett par – tre meningar eller så att frågan blir besvarad.

Svarstid är till och med xx.xx.2020, ifall du behöver längre svarstid eller har frågor kan du ta kontakt med mig.

Tack för din tid!

Med vänliga hälsningar

Elin Karlsson

Mobil: 045–1365306

E-post: elin.karlsson@abo.fi

## Bilaga 2 Intervjubrev på finska

Hei,

olen viimeisen vuoden kauppatieteiden opiskelija Åbo Akademiassa ja kirjoitan tällä hetkellä pro gradu -tutkielmaani tilintarkastajien roolista ja mahdollisuuksista tarkastaa erilaisia yritysraportteja. Minun painopisteeni on EU-direktiivi 2014/95/EU, eli Kirjanpitolaki 3 a luku Selvitys muista kuin taloudellisista tiedoista ja miten tämä lakimuutos on vaikuttanut tilintarkastajan työhön. Tutkimukseni tarkoituksena on kartoittaa KHT-tilintarkastajien ajatuksia tästä lakimuutoksesta ja yritysraporttien yleistymisestä. KHT-tilintarkastajat on valittu tämän tutkimuksen kohderyhmäksi, koska he ovat erikoistuneet yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen tilintarkastuksiin.

Haluaisin haastatella sinua tutkimukseeni. Haastattelukysymyksiin vastaaminen vie noin 15–30 minuuttia, vastauksenne käsitellään luottamuksellisesti ja olet täysin anonyymi minun pro gradu -tutkielmassani. Tähän tutkimukseen osallistuminen on vapaaehtoista. Haastattelut toteuttaisin mieluiten näin sähköpostitse, koska olen täysipäiväisesti töissä. Muutkin järjestelyt ovat myös mahdollisia, mikäli haluat mieluiten vastata haastattelukysymyksiin esim. puhelimitse tai paikan päällä. Haastattelukysymykset ovat tämän sähköpostin liitteenä. Vastausten sopiva pituus on vain pari – kolme lausetta tai niin että, kysymys tulee vastatuksi.

Vastausaikaa on xx.xx.2020 asti, mikäli tarvitset enemmän aikaa tai sinulla on kysymyksiä, pyydän ilmoittamaan asiasta.

Kiitos ajastasi!

Ystävällisin terveisin

Elin Karlsson

Puhelin: 045-1365306

Sähköposti: elin.karlsson@abo.fi

## **Bilaga 3 Intervjufrågor på svenska**

### **Intervjufrågor**

#### **Bakgrundsfrågor**

1. Vad är din roll i företaget du arbetar på?
2. Hur stort företag arbetar du på?
3. Hur länge har du verkat som CGR-revisor?
4. Hurdana organisationer reviderar du? Storleksklass och typ av företag.
5. Har EU-direktiv 2014/95/EU → Bokföringslagen kap 3 a gällande icke-finansiell rapport påverkat ditt arbete? På vilket sätt?

#### **Företagets samhällsansvar / hållbarhetsaspekter / förändring**

6. Berör ditt arbete idag mera hållbarhetsfrågor jämfört med exempelvis 5, 10 eller 20 år sedan? På vilket sätt?
7. Hur tror du att frammarschen av olika typer av hållbarhetsrapporteringar kommer att påverka revisionsbranschen och ditt arbete i framtiden? Risker / möjligheter?

#### **Kompetens**

8. Hur väl insatt är du/revisorer i att granska och bedöma hållbarhetsfrågor då revisorers spetskompetens allt som oftast är finansiell information?
9. På vilket sätt har du utvecklat din kunskap i hållbarhetsfrågor? T.ex. självstudier, interna skolningar i arbetet med mera.
10. Kommer framtiden att ställa andra krav på redovisningsstuderande och revisorer med tanke på hållbarhetsrapportering blir allt mer av betydelse för företagets intressenter?  
→ Följdfråga: Eller kommer andra experter sköta det?

#### **Granskning**

11. Granskningen av informationen gällande Bokföringslagen kap 3 a Icke-finansiell rapport och olika typer av hållbarhetsrapporter är väldigt ytlig. Väcker detta några tankar och hurdana risker ser du?  
→ Följdfråga: Anser du att granskningen borde vara mer djupgående? Motivera ditt svar.
12. Företag och organisationer har idag ganska stor frihet att välja vad de publicerar i deras icke-finansiella rapport i verksamhetsberättelsen och i olika typer av hållbarhetsrapporter. Anser du att området borde vara mera reglerat än det är idag? Motivera.
13. Företag och organisationer kan ganska långt själv välja vad de publicerar i sina hållbarhetsrapporter och vill allt som oftast att informationen ska granskas av en oberoende leverantör av kvalitetsäkringstjänster. Tror du att företag arbetar mera med hållbarhetsfrågor om de väljer att en utomstående part kommer och granskar informationen? → Följdfråga: Finns det skillnader i arbetet med hållbarhetsfrågor om företag endast publicerar en icke-finansiell rapport i verksamhetsberättelsen versus de företag som utöver den icke-finansiella rapporten i verksamhetsberättelsen även publicerar en fristående hållbarhetsrapport?
14. Kommer det att ske någon förändring i granskningen av hållbarhetsredovisningar / hållbarhetsinformation i framtiden?
15. Ett av målen med EU-direktiv 2014/95/EU var att skapa förändring mot en mer hållbar global ekonomi: *”Tillhandahållande av icke-finansiell information är verkligen grundläggande för att skapa förändring i riktning mot en hållbar global ekonomi genom en kombination av långsiktig lönsamhet och social rättvisa och miljöskydd.”* (EU-direktiv 2014/95/EU punkt 3). Tankar?
16. Övriga tankar, synpunkter med mera?

## **Materiel**

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/SV/TXT/?uri=CELEX%3A32014L0095>

<https://www.finlex.fi/sv/laki/ajantasa/1997/19971336#L3a>

## **Bilaga 4 Intervjufrågor på finska**

### **Haastattelukysymyksiä**

#### **Taustakysymyksiä**

1. Mikä on roolisi yrityksessä, jossa olet töissä?
2. Minkä kokoisessa yrityksessä olet töissä?
3. Kuinka kauan olet ollut KHT-tilintarkastaja?
4. Millaisia organisaatioita tilintarkastat? Suuruusluokka ja tyyppi/oikeudellinen muoto.
5. Onko EU-direktiivi 2014/95/EU → Kirjanpitolaki 3 a luku – Selvitys muista kuin taloudellisista tiedoista vaikuttanut työhösi? Miten?

#### **Muutos tilintarkastustoimialalla**

6. Liittykö työhösi tänä päivänä enemmän yritysvastuukysymyksiä (CSR / yritysten yhteiskuntavastuu) verrattuna esimerkiksi 5, 10 tai 20 vuoden takaiseen? Miten tilanne on muuttunut?
7. Miten uskot, että yritysvastuuraportoinnin yleistyminen tulee vaikuttamaan tilintarkastusalaan ja työhösi tulevaisuudessa? Riskejä / mahdollisuuksia?

#### **Pätevyys**

8. Miten hyvin perehtynyt sinä olet ja/tai miten hyvin perehtyneitä tilintarkastajat ovat tarkastamaan ja arvioimaan yritysvastuukysymyksiä, kun tilintarkastajien vahvin osaamisalue useimmiten on taloudellinen tieto?
9. Millä tavalla olet kehittänyt osaamistasi yritysvastuukysymyksissä? Esim. itseopiskelua, sisäisiä koulutuksia työpaikalla yms.
10. Tuleeko jatkossa uudenlaisia vaatimuksia laskentatoimen opiskelijoille ja tilintarkastajille, kun yritysvastuuraportit yleistyvät ja yrityksien sidosryhmät vaativat

enemmän vastuullisuutta? → Jatkokysymys: vai pitääkö muiden asiantuntijoiden hoitaa tämä alue?

## Tarkastus

11. Itse Kirjanpitolaki 3 a lukua – Selvitys muista kuin taloudellisista tiedoista ja erilaisia yritysvastuuraportteja koskeva tarkastus on melko pintapuolinen. Herättääkö tämä jonkinlaisia ajatuksia ja millaisia riskejä näet tässä? → Jatkokysymys: Oletko sitä mieltä, että tarkastuksen pitäisi olla syvällisempi? Perustele vastuksesi.
12. Yrityksillä ja organisaatioilla on nykyään melko suuri vapaus valita, mitä ne julkistavat toimintakertomuksessaan koskien selvitystä muista kuin taloudellisista tiedoista ja erilaisissa yritysvastuuraporteissa. Oletko sitä mieltä, että aluetta pitäisi säännellä enemmän kuin nykyään? Perustele vastauksesi.
13. Yrityksillä ja organisaatioilla on melko suuri vapaus valita, mitä ne julkistavat yritysvastuuraporteissaan ja ne haluavat usein, että ulkopuolinen varmentaja varmentaa tiedot. Uskotko, että yritykset tekevät enemmän töitä yritysvastuuasioissaan, jos ulkopuolinen varmentaja tulee varmentamaan tiedot? → Jatkokysymys: Onko eroa, jos yritys ainoastaan julkistaa toimintakertomukseen osion selvitys muista kuin taloudellisista tiedoista ja/tai jos yritys julkistaa kokonaan erillisen yritysvastuuraportin?
14. Tuleeko jatkossa tapahtumaan muutoksia yritysvastuuraporttien tarkastuksessa tai yritysvastuuraporttien tiedoissa?
15. EU-direktiivin 2014/95/EU yksi tavoitteista oli ”*Muiden kuin taloudellisten tietojen julkistaminen on tärkeää, jotta voidaan siirtyä hallitusti kestävään maailmantalouteen, jossa yhdistetään pitkän aikavälin kannattavuus sosiaaliseen oikeudenmukaisuuteen ja ympäristönsuojeluun.*” (EU-direktiivi 2014/95/E, kohta 3). Ajatuksia?
16. Muita ajatuksia, näkemyksiä tai muita huomioita?

## **Materiaali tarvittaessa**

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/fi/TXT/?uri=CELEX%3A32014L0095>

<https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1997/19971336#L3a>