



EXAMENSARBETE

Våren 2013

Sektionen för hälsa och samhälle
Företagsekonomi

Granskning av hållbarhetsredovisning

Hur påverkas revisorns bedömningar av de standarder och riktlinjer
som används i granskningsprocessen?

Författare

David Gullberg

Ulrica Tornstad

Handledare

Eva Lövstål

Timurs Umans

Examinator

Pernilla Broberg

Abstract

In Sweden, discussions concerning "audit" of environmental and sustainability reports have existed since the mid-1990s. Specialist Auditor Lars-Olle Larsson believes that demand for certified sustainability reports will increase as the demands of organizations such as Global Reporting Initiative (GRI), United Nations (UN), and Amnesty International intensify. In other words, attention has been directed at both the social responsibility of the corporations as well as the individual auditor and the auditor profession.

There is a current research debate based on structure and judgement. This debate will be the starting point of our paper. As standards and guidelines are part of a structured work process, we have chosen to look closely at their influence on the auditor's subjective judgement. Our main objective is to create an understanding of how auditors perceive that their judgements can be affected in a variety of ways by regulations, guidelines, and standards used in auditing sustainability reports.

To gain a deeper understanding of the research topic, we have chosen to apply a qualitative research approach. Our focus will be the auditor's subjective judgements, and as subjectivity is difficult to quantify, a qualitative approach better suits our purpose. Our method of collecting data will be by conducting phone interviews with respondents based in Stockholm who specialize in sustainability.

The empirical material suggests that even if our respondents aim for a high degree of structure in their work with sustainability reports, it is to achieve a sense of comfort as opposed to exclude their own subjective judgements. Structure facilitates inspection, and improves the quality of sustainability reports, but the fact that subjective judgement is underlying the auditors' work cannot be ignored.

Keywords: Structure and judgement, comfort theory, institutional theory, the audit process, RevR 6 and GRI

Sammanfattning

Diskussionerna om ”granskning” av miljö- och hållbarhetsredovisningar har i Sverige funnits sedan mitten av 1990-talet. Specialistrevisorn Lars-Olle Larsson menar att efterfrågan ökar angående bestyrkta hållbarhetsredovisningar. Detta på grund av de ökade kraven från organisationer som Global Reporting Initiative (GRI), Förenta Nationerna (FN) och Amnesty International. Med andra ord har uppmärksamheten riktas mot såväl företagets samhällsansvar som den enskilda revisorn och revisorsprofessionen.

Det finns en pågående forskningsdebatt som grundar sig på struktur kontra bedömning i revisionsprocessen. Vi har valt att använda denna debatt som utgångspunkt i vår uppsats. Eftersom standarder och riktlinjer är en del av en strukturerad arbetsprocess har vi valt att se närmare på vilken påverkan dessa har på revisorns subjektiva bedömningar. Vårt huvudsyfte är att skapa förståelse för hur revisorer uppfattar att deras bedömningar på olika sätt kan påverkas av de olika regler, riktlinjer och standarder som de följer i deras arbete med granskning av hållbarhetsredovisningar.

Vi har valt att tillämpa en kvalitativ forskningsstrategi för att få en djupare förståelse av forskningsämnet. Fokus i arbetet kommer att ligga på revisorns subjektiva bedömningar, då subjektivitet är svårt att kvantifiera lämpar sig en kvalitativ ansats bättre för vårt ändamål. Som datainsamlingsmetod har vi valt att göra intervjuer med respondenter som specialiserat sig inom området hållbarhetsredovisning. Eftersom våra respondenter har sitt säte i Stockholm fanns ingen möjlighet att utföra personliga "face-to-face" intervjuer, därför har vi utfört telefonintervjuer.

Det empiriska materialet tyder på att även om våra respondenter söker en hög grad av struktur i deras arbete med hållbarhetsredovisning så är det för att uppnå en känsla av komfort och inte för att utesluta de egna subjektiva bedömningarna. Struktur underlättar helt klart granskningsarbetet och förbättrar kvaliteten på hållbarhetsredovisningen men det går inte att bortse från att de subjektiva bedömningarna ligger till grund för revisorers arbete.

Nyckelord: Struktur och bedömning, komfortteori, institutionell teori, revisionsprocess, RevR 6 och GRI

Förord

Först och främst vill tillägna ett stort tack till handledarna Eva Lövsål och Timurs Umans för era kloka råd, tips och vägledning under arbetes gång. Vi vill även tacka våra respondenter som ställt upp på intervjuer, utan dessa hade inte denna kandidatuppsats varit möjlig att genomföra. Vi vill även passa på att tacka våra familjer som har gett oss ett enormt stöd under resans gång.

Tack.

Kristianstad, 3 juni 2013

David Gullberg

Ulrica Tornstad

Innehållsförteckning

1. Inledning	7
1.1 Bakgrund	7
1.2 Problemdiskussion.....	8
1.3 Problemformulering	9
1.4 Syfte.....	9
1.5 Disposition.....	10
2. Vetenskaplig metod	11
2.1 Angreppsätt.....	11
2.2 Forskningsmetod	11
2.3 Forskningsstrategi.....	11
2.4 Teori och perspektiv	12
3. Institutionalialia	13
3.1 Revision	13
3.2 Global Reporting Initiative.....	13
3.3 RevR 6 Bestyrkande av hållbarhetsredovisning.....	14
4. Teoretisk referensram	16
4.1 Institutionell teori	16
4.2 Hållbarhetsredovisning.....	17
4.3 Debatten om struktur kontra bedömning.....	18
4.3.1 <i>Struktur</i>	18
4.3.2 <i>Bedömningar</i>	20
4.4 Komfortteorin	21
4.5 Revisionsprocessen.....	23
4.5.1 <i>Planering</i>	24
4.5.2 <i>Granskning</i>	24
4.5.3 <i>Rapportering</i>	24
4.6 Struktur kontra bedömning i revisionsprocessen.....	24
4.7 Standarder, regler och riktlinjer.....	25
4.8 Föreställningar av teorin.....	26
5. Empirisk metod	28
5.1 Urvalsram	28
5.2 Val av intervjumetod	28
5.3 Val av respondenter	29
5.4 Presentation av respondenterna	29

5.5 Intervjuguide.....	30
5.6 Pilotstudie	31
5.7 Trovärdighet och tillförlitlighet	31
6. Empiri och analys	33
6.1 Strukturens påverkan på revisorernas subjektiva bedömningar	33
6.2 Revisorer efterlyser en hög grad struktur	36
6.3 Struktur ökar revisorers legitimitet.....	38
6.4 Hög grad struktur bidrag till komfort	40
7. Slutsats och diskussion	43
Referenslista	48
Bilaga 1 Intervjuguide	51
Tabell 5.4 Presentation av respondenter.....	29

1. Inledning

I detta kapitel redogör vi för vad revision innebär och för en problemdiskussion kring vilken påverkan struktur i form av regler, riktlinjer och standarder har på revisorns subjektiva bedömningar. Detta leder oss vidare till vår problemformulering och vårt syfte med vår uppsats.

1.1 Bakgrund

Under 80- och 90-talet blev revisionen alltmer strukturerad (Myers, 1997). Detta som en följd av den ökade användningen av kvantitativa metoder och deras väl dokumenterade rutiner (Smith, Fiedler, Brown, & Kestel, 2001). En förklaring till ökningen i strukturen kan vara att den används som ett försvar mot stämningar, ökande konkurrens i revisionsbranschen och en hög personalomsättning (Dirsmith & McAllister, 1982).

Enligt Öhman (2004) är revisionsprocessen en dubbelbottnad verksamhet, den styrs i hög grad av struktur i form av standarder, regler och riktlinjer men den utgår även ifrån den enskilde revisorns kunskap, erfarenhet och integritet. Även om arbetet med revision är starkt reglerat grundas den på det professionella omdömet hos revisorerna och även på deras subjektiva bedömningar. Ett specifikt fall där revision kräver subjektiva bedömningar visar sig exempelvis i frågan om hur immateriella tillgångar ska redovisas (Eklöv, 2001). Det är även något som gäller vid granskning av hållbarhetsredovisningar som är ett relativt nytt område inom revision och är en del av utvidgningen inom området. Enligt FAR (2013) är detta en tjänst som har börjat få mycket stor betydelse. Samtidigt som revisorns uppdrag utvidgas blir de professionella bedömningar som krävs mer komplexa och det uppstår problem med granskningen (Jönsson, 2005). Problemet är att hållbarhetsredovisning bygger nästan enbart på kvalitativ information. Denna typ av "mjuka", framtidsorienterade och omfattande information är svårare att revidera än "hård" kvantitativ information (Eklöv, 2001).

Enligt Deegan och Unerman (2011) finns det inom hållbarhetsredovisning, som kontrast till den finansiella redovisningen, en relativ avsaknad av lagstadgade krav från myndigheter. Detta område kräver alltså mer av revisorns subjektiva bedömning och professionella omdöme. Revisorernas huvuduppgift, kvalitetssäkring av information, ställer nu mycket högre krav på kompetens och medarbetarresurser än tidigare. Revision handlar alltså i det stora hela om att granska och bedöma information, det saknas dock konkreta modeller för hur denna bedömning ska utföras (Öhman, 2004). Samtidigt visar

Öhmans (2004) forskning att revisorerna har ett behov av att följa regler och riktlinjer i deras arbete för att skydda sig själva och för att känna trygghet i sitt arbete. Detta är även ett sätt för revisorerna att kunna legitimera sina handlingar.

1.2 Problemdiskussion

Revision är ett växande område och innefattar inte längre bara revision för den finansiella redovisningen utan även miljörevision och uppgiftsgranskning (Power, 1997). Även om granskning av hållbarhetsredovisningar är en utvidgning av revisionsområdet så finns det flera likheter med granskningsprocessen av finansiella redovisningar (Pernfors, 1999). Det finns en ökad trend som visar på ett ökat intresse från företag att redovisa sitt arbete med hållbar utveckling och även att efterfrågan av en tredjeparts granskning har ökat (Halling, 2007).

Genom ett ökat intresse bland företagen att få sin hållbarhetsredovisning externt bestyrkt, har betydelsen av väl utformade riktlinjer och rekommendationer ökat för revisorerna. Revisorns huvuduppgift, kvalitetssäkra information har på senare tid ifrågasatts. En fundamental del i forskningsdebatten grundar sig på hur revisorns bedömningar påverkas av en alltmer strukturerade arbetsprocess. Denna debatt brukar benämnas struktur kontra bedömningar. I det teoretiska begreppet struktur innefattar vi de standarder, regler, riktlinjer, checklistor, mallar och IT-system som revisorer arbetar med dagligen. Begreppet bedömning står för en mer tolkande praxis som bygger på revisorernas praktiska erfarenhet och kunskap. Forskningsdebatten refererar till olika uppfattningar om i vilken grad revisionen bör vara strukturerad och i vilken grad det bör finnas utrymme för bedömning (Smith et al., 2001; Power, 2003). En av anhängarna av ett strukturerat arbetsätt i revisionsprocessen är Cushing och Loebbekke (1986). De framhåver att det är mer effektivt att arbeta utifrån en väl strukturerad process än en ostrukturerad process. En strukturerad process skapar effektivitet genom att reducera onödiga moment i deras arbete (Cushing & Loebbekke, 1986). Francis (1994) däremot kritiserar det strukturerade arbetssättet och menar att det måste finnas utrymme för bedömning i arbetet annars uppstår en förlust av praktiskt resonande. Detta kan kopplas samman med Pentlands (1993) och Carrington och Catasús (2007) forskning som behandlar komfortteorin, vilket de anser är en bakomliggande faktor till varför revisorer söker efter struktur i form av standarder och riktlinjer. De menar att den höga graden av struktur får revisorerna att känna sig komfortabla i sitt arbete. Även Öhmans

et al., (2006) och Carringtons (2010) forskning framhåller det faktum att revisorer söker trygghet i en strukturerad arbetsprocess.

När det gäller ramverk för hållbarhetsredovisning går det att hämta mycket information kring det från den finansiella redovisningen. Enligt Tan-Sonnerfeldt (2011) saknas det forskning om hur icke-finansiell redovisning såsom hållbarhetsredovisning ska granskas. Det finns standarder och riktlinjer för revisorer att arbeta efter vid granskning av hållbarhetsredovisningar men dessa är få och fortfarande under utveckling vilket gör granskningen mer komplex att genomföra (Tan-Sonnerfeldt, 2011). Eftersom standarder och riktlinjer är en del av en strukturerad arbetsprocess har vi valt att se närmare på vilken påverkan dessa har på revisorns subjektiva bedömningar.

1.3 Problemformulering

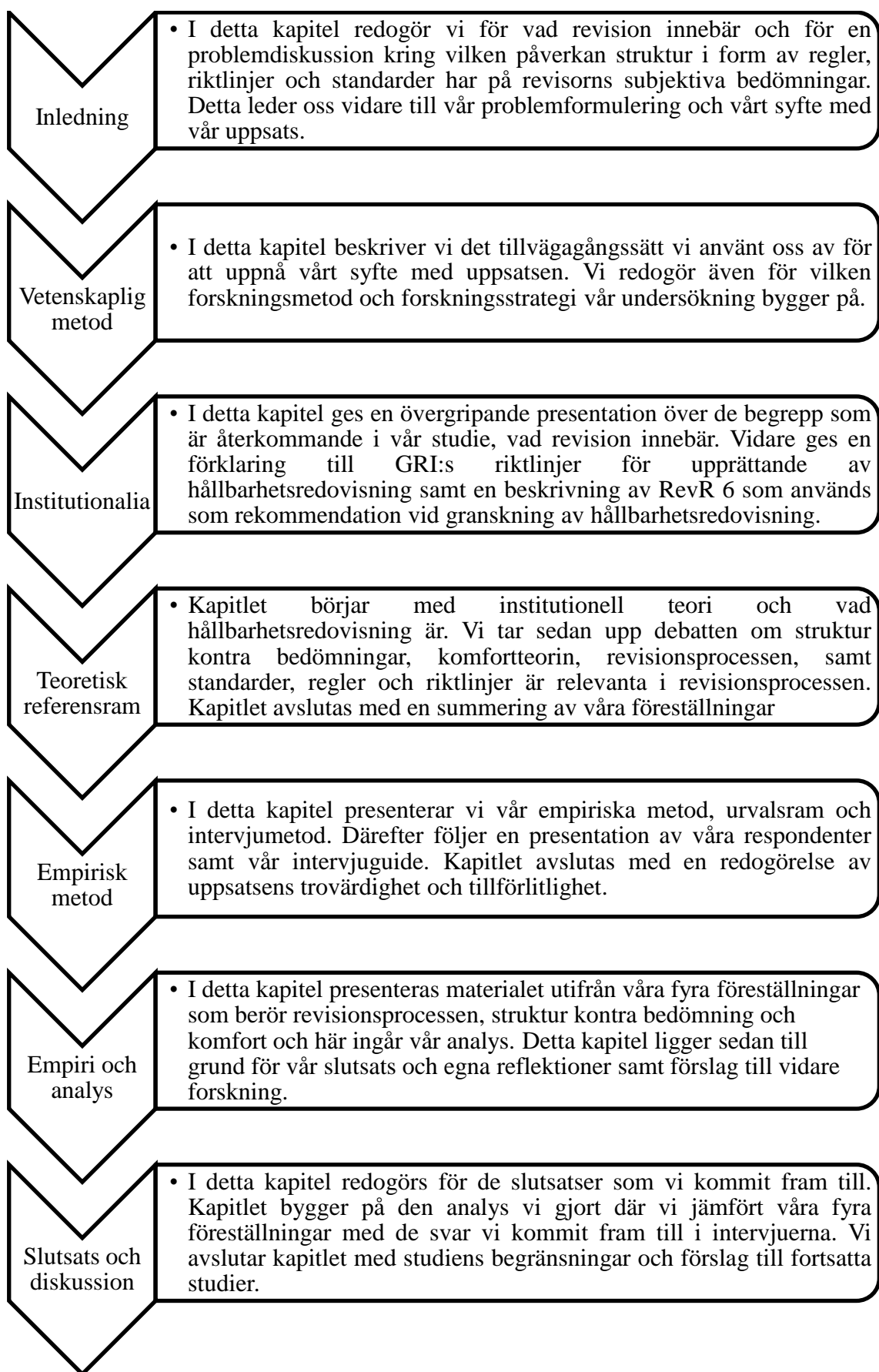
Denna bakgrund och problemdiskussion har lett oss till följande problemformulering

Hur påverkas revisorns subjektiva bedömningar av de standarder och riktlinjer som används i granskningsprocessen med hållbarhetsredovisning?

1.4 Syfte

Vårt syfte är att skapa förståelse för hur revisorer uppfattar att deras bedömningar på olika sätt kan påverkas av de olika regler, riktlinjer och standarder som de följer i deras arbete med granskning av hållbarhetsredovisningar.

1.5 Disposition



2. Vetenskaplig metod

I detta kapitel beskriver vi det tillvägagångssätt vi använt oss av för att uppnå vårt syfte med uppsatsen. Vi redogör även för vilken forskningsmetod och forskningsstrategi vår undersökning bygger på.

2.1 Angreppsätt

En problemfrågeställning kan besvaras på två olika sätt. Om syftet är att visa på hur någonting är eller om några samband föreligger kan detta urskiljas genom en deskriptiv ansats. En normativ ansats används istället om syftet är att visa på hur någonting bör vara eller vad som är logiskt rätt (Artsberg, 2003). Eftersom syftet med vår uppsats är att beskriva någonting, kommer vår uppsats att stödjas av den deskriptiva ansatsen.

2.2 Forskningsmetod

Enligt Bryman och Bell (2011) finns det två olika forskningsmetoder; kvantitativ och kvalitativ. Kvantitativ metod går ut på att finna bakomliggande orsaker och försöka förklara och ge en beskrivning av orsakssambandet mellan objektet i studien och resultatet (Denscombe, 2009). Den kvalitativa metoden däremot, ger genom en tolkande och förstående ansats, en mer nyanserad beskrivning av vad som ligger i ett begrepp eller fenomen (Jacobsen, 2002). Denna nyanserade beskrivning är svår att fånga med en kvantitativ metod. Fokus i arbetet kommer att ligga på revisorns subjektiva bedömningar, då subjektivitet är svårt att kvantifiera lämpar sig en kvalitativ ansats bättre för vårt ändamål. En annan anledning till varför vi har valt att använda en kvalitativ metod är för att vi utgår ifrån studiesubjektens perspektiv (Alvesson & Sköldberg, 2008). Den kvalitativa metoden förknippas huvudsakligen med forskningsmetoder som intervjuer, dokument och observation (Denscombe, 2009). För att få en djupare förståelse av forskningsämnet har vi valt att använda oss av intervjuer.

2.3 Forskningsstrategi

Vår studie utgörs av en kvalitativ undersökning vilket förknippas med en hermeneutisk ansats. Kvalitativ ansats är den grundläggande forskningsmetoden inom hermeneutik. Dataanalysen har genomförts med abduktiv metod (Alvesson & Sköldberg, 2008).

I frågan om förklaringsmodeller brukar man skilja mellan induktion och deduktion. En induktiv ansats utgår från en mängd enskilda fall och hävdar att ett samband som observerats i samtliga dessa också är generellt giltigt. En deduktiv ansats utgår tvärtom

från en generell regel och hävdar att denna förklarar ett visst enskilt fall av intresse. I vår uppsats har vi valt ett angreppssätt som påminner om det induktiva men vi utgår även till viss del från teorier vilket gör att vi även lutar åt en deduktiv ansats. Vår ansats i denna studie är alltså en blandning av induktiv och deduktiv, en så kallad abduktiv ansats. Skillnaden från de andra förklaringsmodellerna är att abduktion inkluderar förståelse. Induktion utgår från empiri och deduktion utgår från teori. Abduktion utgår från empirisk fakta liksom induktionen, men avvisar inte teoretiska förföreställningar och ligger i den meningen närmare deduktionen. Vi utgår i vår uppsats ifrån empirin som vi fått fram genom intervjuer för att sedan hitta samband som kan kopplas till vårt teoretiska ramverk. Under forskningsprocessen sker således en alternering mellan teori och empiri (Alvesson & Sköldberg, 2008).

2.4 Teori och perspektiv

Det finns många teorier, synsätt och perspektiv som kan appliceras på revision. Enligt Carrington (2010) är det olämpligt att påstå att det finns en teori om revision. Även om det finns flera olika teorier inom revisionsämnet som belyser olika aspekter och tillsammans ger en bild som kan vara inkonsekvent, kan användandet av fler olika teorier vara en möjlighet till en bättre förståelse.

Vi har valt att utgå ifrån debatten om struktur kontra bedömning. Vår teoretiska referensram baseras i huvudsak på denna forskningsdebatt. Debatten fokuserar på samspelet mellan de båda begreppen struktur och bedömning. Vi tar även upp ett antal andra teorier men inte i samma utsträckning som struktur kontra bedömning. En av dessa är den institutionella teorin som berör organisationers olika redovisningsval och vilka faktorer dessa val kan baseras på. I vår teoretiska referensram ingår även revision och dess innebörd samt vad en hållbarhetsredovisning är och hur den är uppbyggd. Dessa avsnitt tar vi upp för att skapa en bättre förståelse. För att skapa ett ytterligare djup i vårt resonemang använder vi oss även komfortteorin som ett komplement till övriga teorier.

3. Institutionalialia

I detta kapitel ges en övergripande presentation över de begrepp som är återkommande i vår studie, vad revision innebär och vad revisionens syfte består i. Vidare ges en förklaring till GRI:s riktlinjer för upprättande av hållbarhetsredovisning samt en beskrivning av RevR 6 som används som rekommendation vid granskning av hållbarhetsredovisning.

3.1 Revision

Revision som begrepp innebär en granskning av vissa bestämda villkor och syftar i slutändan till förändring. Revisorns uppgift är att med en professionell skeptisk inställning planera, granska, bedöma och uttala sig om företagets bokföring, årsredovisning och förvaltning (FAR, 2012). Revision kan förutom granskning av årsredovisningar bestå av granskning av hållbarhetsredovisningar (FAR, 2013).

En revision är tänkt att skapa trovärdighet och trygghet, både internt i det reviderade företaget och externt mot kunder, leverantörer och andra intressenter. Kortfattat kan revision sägas vara en kvalitetsstämpel gentemot en tredje part. Tjänsten revision är en bestyrkandetjänst där revisorn uttalar sig med högsta graden av säkerhet som är anpassad för både stora och små företag. Revisionens syfte är att öka trovärdigheten för företagens redovisning och förvaltning. Revisionen bidrar även till att öka företagens chanser till bra affärsmöjligheter och minskar risken för väsentliga fel. Genom att företag låter en oberoende revisor gå igenom deras räkenskaper och förvaltning visar företaget en strävan efter att följa marknadens spelregler. Själva revisionsprocessen är reglerad genom lagar, praxis samt god redovisnings- och revisions sed. I grunden bygger revision på förtroende. Grundkraven för att omvärlden ska ha förtroende för revisorn är kompetens, oberoende och tystnadsplikt. God revisions sed har något förenklat samma innebörd som god sed bland erfarna revisorer med stor integritet och professionellt omdöme (FAR, 2013).

3.2 Global Reporting Initiative

Bakom akronymen GRI står Global Reporting Initiative, en icke-vinstdrivande organisation som främjar ekonomisk, miljömässig och social hållbarhet med säte i Amsterdam (Larsson, 2009). GRI har utvecklat ett ramverk inom hållbarhetsredovisning som har blivit allt mer vedertaget, både ur ett internationellt och

svenskt perspektiv (GRI, 2000-2006). GRI:s organisation har expanderat och ramverket har nu översatts till fler än tjugo språk, svenska är ett av dem (Larsson, 2009).

Dokumentet inom GRI:s redovisningsramverk tas fram genom en process som sker genom dialog med bland andra intressenter från företag, investerare, anställda, redovisningsbranschen och den akademiska världen. Alla dokument som tas fram inom ramverket är föremål för prövning och löpande förbättring. GRI:s redovisningsramverk fungerar som ramverk för en organisations ekonomiska, miljömässiga och sociala påverkan (GRI, 2000-2006).

Ramverket är utformat så att det ska kunna användas för att beskriva olika typer av organisationer, oberoende av storlek, bransch eller geografisk förekomst. GRI:s redovisningsramverk innefattar både generellt och branschspecifikt innehåll, som flera olika intressenter runtom i världen har enats om. Det är även generellt tillämpligt för att redovisa en organisations hållbarhetsresultat (GRI, 2000-2006). Enligt Grankvist (2009) ger GRI:s standarder riktlinjer för vad en hållbarhetsredovisning ska innehålla, vilka indikatorer som ska rapporteras och hur de ska redovisas för att säkerställa kvaliteten på den redovisade informationen. En hållbarhetsredovisning kan antingen vara fristående eller ingå i års- och finansiella redovisningar.

3.3 RevR 6 Bestyrkande av hållbarhetsredovisning

När det gäller hur en granskning av hållbarhetsredovisning ska ske så finns inget fastställt lagverk som revisorer kan följa. Däremot har FAR SRS gett ut en rekommendation om granskning av hållbarhetsredovisning. Detta har lett till att vid granskningen av hållbarhetsredovisning använder revisionsbyråerna FAR SRS standard RevR 6 – Bestyrkande av hållbarhetsredovisning (KPMG, 2013). Denna rekommendation är baserad på Assurance Standard 3410N Assurance Engagements Relating to Sustainability Reports, utgiven av Royal NIRVA i juli 2007 (FAR, 2012). RevR 6 är den första standarden i världen inom hållbarhetsredovisning vars syfte är att ge vägledning till dess medlemmar (Tan-Sonnerfeldt, 2011).

Ett bestyrkande enligt RevR 6 kan ges i form av revision eller översiktlig granskning. Med revision är målet att avge ett bestyrkande med rimlig säkerhet. Med översiktlig granskning är målet att avge ett bestyrkande med begränsad säkerhet. Det finns även en tredje möjlighet, nämligen en så kallad kombinerad rapport av dessa två (FAR, 2012). Detta innebär att delar av en hållbarhetsredovisning kan vara föremål för revision och

vissa för översiktlig granskning. Vid ett kombiuppdrag har bestyrkanderapporten tydliga avgränsningar mellan granskningsåtgärder och slutsatser för respektive säkerhetsnivå (Larsson, 2009).

Syftet med ett bestyrkandeuppdrag avseende en hållbarhetsredovisning är att den som granskar ska kontrollera att redovisningen innehåller alla relevanta delar ska göra ett uttalande om informationen är upprättad enligt de kriterier som redovisningen upprättats ifrån (FAR, 2012).

Innan ett bestyrkandeuppdrag accepteras ska revisorn gå igenom ett antal olika bedömningar. I dessa bedömningar ska revisorn bland annat säkerställa oberoende gentemot uppdragsgivaren, att granskningsteamet uppfyller uppställda krav på specialistkunskaper och fastställa om det är ett rimligt antagande att företagsledningen i det rapporterade företaget handlar med goda avsikter (FAR, 2012).

Den revisor som är ansvarig för uppdraget ska bedöma om de upprättade kriterier och de av företaget särskilt utvecklade kriterier är lämpliga. Skulle revisorn bedöma att dessa inte är lämpliga måste han eller hon antingen avböja uppdraget eller lämna en anmärkning i bestyrkande rapporten (FAR, 2012).

Substansgranskning ser annorlunda ut om hållbarhetsredovisningen ska genomgå en revision eller en översiktlig granskning. Vid revision ska revisorn genomföra vissa granskningsåtgärder: förfrågan och bekräftelse, analytisk granskning, inspektion av information mot dokument och andra primära källor för bevis, och detaljgranskning. Vid översiktlig granskning ska revisorn genomföra: förfrågan, analytisk granskning och jämförelse av information mot underlag. Skulle det uppstå tvivelaktighet av den information som revisorn har granskat, ska han eller hon genomföra ytterliga granskningar för att kunna göra en professionell bedömning (FAR, 2012).

4. Teoretisk referensram

Kapitlet börjar med institutionell teori och fortsätter med en förklaring av vad hållbarhetsredovisning är. Vi tar sedan upp debatten om struktur kontra bedömningar, komfortteorin och en beskrivning av revisionsprocessen. Kapitlet fortsätter sedan med hur begreppen struktur och bedömning samt standarder, regler och riktlinjer är relevanta i revisionsprocessen. Kapitlet avslutas med en summering av våra föreställningar som ligger till grund för de frågor som ställs i intervjuerna.

4.1 Institutionell teori

Institutionell teori (IT) syftar till att klargöra den natur som en organisation verkar i. Teorin underlättar även till att förstå sociala fenomen som i sin tur kan förklara olika parters agerande (Müllern, 1994). Enligt DiMaggio och Powell (1983) formas organisationer som bedriver liknande verksamheter till att bli alltmer lika varandra efter en tid, trots att de från början var helt olika. IT beskriver processen för homogenisering som grundar sig på imitationer som går under det gemensamma begreppet isomorfism vilket betyder likartad. Imitationer kan ske av olika anledningar men det finns framförallt tre anledningar vilka är tvingande, imiterande och normativa (DiMaggio & Powell, 1983).

Den tvingande isomorfismen baseras enligt Hatch (2002) på att företag och organisationer anpassar sig inte bara till de interna målen utan även till det omslutande samhällets värderingar. Enligt DiMaggio och Powell (1983) består den tvingande av ett såväl formellt som ett informellt tryck. När trycket att anpassa sig kommer från lagar och regler handlar det om en tvingande påverkan (Hatch, 2002). Imiterande isomorfism behandlar hur företag agerar i för dem osäkra situationer. Det kan leda till att företagen löser problemen genom att se hur andra företag i sin omgivning har agerat och agerar sedan själva på ett liknande sätt. Den tredje typen av isomorfism avser det tryck som kommer från normer att anta vissa redovisningsstandarder (DiMaggio & Powell, 1983). Dessa normer och värderingar ses i samhället som självklara och kan vara svåra att uppmärksamma, vilket gör att organisationer automatiskt styrs av dessa (Müllern, 1994).

En viktig faktor för att företagen ska kunna fatta rätt beslut är att deras anställda har rätt bakgrund och utbildning som ger dem rätt metoder till att utföra sitt arbete (DiMaggio & Powell, 1983). IT är en bra utgångspunkt och förklaringsmodell av organisationens

struktur och resultat. Denna teori är användbar för att se vilka faktorer som påverkar beslutsfattaren mest.

4.2 Hållbarhetsredovisning

Det var i miljöredovisningarna från 1998 som begreppet socialt ansvar nämndes för första gången och under åren som följde utvecklades denna redovisning i kombination med miljöredovisningen till det vi idag kallar hållbarhetsredovisning (Grankvist, 2009).

I slutet på 1990-talet och i början på 2000-talet inträffade ett par stora företagsskandaler. Bland annat så gick en av världens fem största revisionsbyråer i graven som en konsekvens av deras engagemang i Enron (Öhman, 2004). Dessa skandaler är en av de bakomliggande faktorer som utlöste den ökade uppmärksamheten som berör företagens samhällsansvar (Grafström, Göthberg, & Windell, 2008). I och med detta ifrågasattes även innehållet i företagens redovisningar och kvaliteten på revisionen runt om i världen (Öhman, 2004). Med andra ord har uppmärksamheten riktats mot såväl företagens samhällsansvar som den enskilda revisorn och revisorsprofessionen.

Enligt FAR (2012) är en hållbarhetsredovisning ett dokument riktat till avsedda användare i vilket det rapporterade företaget redovisar såväl sitt förhållningssätt till hållbar utveckling som aktiviteter, händelser och resultat som avser företagets arbete med hållbar utveckling under rapporteringsperioden. En hållbarhetsredovisning kan ha många namn, till exempel miljöredovisning, social redovisning, Corporate Social Responsibility (CSR), ansvarsredovisning eller triple bottom line-redovisning (FAR, 2012). Kortfattat kan en hållbarhetsredovisning beskrivas som en frivillig separat redovisning av företags miljörelaterade, etiska och sociala förhållanden samt den ekonomiska utvecklingen knuten till dessa (KPMG, 2008). Syftet med hållbarhetsredovisning är att mäta, presentera och ta ansvar gentemot intressenter, både inom och utanför organisationen. Tanken med hållbarhetsredovisning är att den ska framhäva organisationens resultat inom hållbarhet. Den ska vara balanserad och framhäva både det positiva och negativa (Grankvist, 2009).

Ett av de mest spridda begreppen för hållbarhetsredovisning inom företagsvärlden är förmodligen CSR. Detta begrepp har blivit allt vanligare hos de flesta företag och institutioner idag. CSR är ett samlingsnamn som används för att beskriva de olika sätt som ett företag försöker integrera miljömässiga och sociala förpliktelser inom sin

verksamhet. CSR handlar om företagets ansvar i samhället, indelat i tre områden: ekonomiskt, miljömässigt och socialt ansvarstagande (Grankvist, 2009). Grankvist (2009) belyser det faktum, för att kunna behålla en långsiktig hållbar verksamhet krävs det en balans av dessa tre områden.

Diskussionerna om ”granskning” av miljö- och hållbarhetsredovisningar har i Sverige funnits sedan mitten av 1990-talet (KPMG, 2008). Efter att en hållbarhetsredovisning är upprättad kan företagen välja att få den granskad och kvalitetssäkrad genom en extern part. Dock är det viktigt att belysa att granskning inte är ett krav om företagen väljer att upprätta sin hållbarhetsredovisning enligt GRI:s riktlinjer (Larsson, 2009) I artikeln av Halling (2007) säger specialistrevisorn Lars-Olle Larsson att efterfrågan ökar angående bestyrkta hållbarhetsredovisningar. Detta på grund av de ökade kraven från organisationer som GRI, FN och Amnesty.

4.3 Debatten om struktur kontra bedömning

Inom arbetet med revision finns det enligt Westerdahl (2004) en klassisk uppdelning mellan struktur och bedömning. Revisionen kan ses som en dubbeltydig process där många resonemang grundas på revisorns subjektiva bedömningar samtidigt som arbetet med den är hårt reglerat av regler och standarder. Frågan om hur de två inriktningarna påverkar revisorns arbete har lett till en ständigt pågående och fortfarande aktuell debatt. I Öhmans et al., (2006) forskning betonar de nödvändigheten hos de båda inriktningarna och förespråkar en debatt om hur balansen sinsemellan ser ut.

Debatten har sin grund i att revision ofta kan betraktas som en väl strukturerad och mekanisk process (Joyce & Libby, 1982). Skillnader i tillämpningen av revision kan förklaras med termen "Structure vs judgement" (Dirsmith & McAllister, 1982). Precis som Westerdahl (2004) skriver så tar även Power (1997) upp i sin forskning att revision som å ena sidan är rik på formella regler och procedurer och å andra sidan tillåter förhandlingar, bedömningar och personliga åsikter. Detta hänförs till skillnaden mellan ett formellt tillvägagångssätt och att tillåta personlig bedömning.

4.3.1 Struktur

Enligt Öhman et al., (2006) och Westerdahl (2004) karaktäriseras struktur som ett formellt tillvägagångssätt som baseras på tydliga standarder och instruktioner med support från ett utvecklat IT-system. En strukturerad arbetsprocess är ofta kvantitativ och således mekaniskt inriktad på sifferkunskap (Tschudi, 2005).

Bamber et al., skrev redan 1989 att trenden visade på att de större revisionsbolagen i allt större utsträckning använde sig av en mer strukturerad revisionsprocess. Anledningen till detta är enligt Bamber et al., (1989) att det ökar kvaliteten och effektiviteten i revisionen. Även Braun och Davis (2003) menar att struktur effektiviserar granskningen genom ett utvecklat IT-stöd. Utfallet blir att fler transaktioner kan granskas på kortare tid än vid manuell granskning. Ett klart argument för en tydligare struktur är att det visat sig att revisorer gör olika bedömningar trots att de haft tillgång till samma beslutsunderlag. En strukturerad revisionsprocess i form av riktlinjer och andra former av hjälpmedel skulle skapa mer objektiva och standardiserade bedömningar. Förhoppningen med denna förändring var att den skulle öka revisionens kvalitet (Öhman et al., 2006). Vad kvalitet innebär inom revision kan dock vara svårt för utomstående att uppfatta. Enligt Westerdahl (2004) är det lättare att urskilja när en revision har låg kvalitet. Det blir alltså frånvaron av låg kvalitet som blir definitionen av kvalitet.

Fischer (1996) påstår att revisorer har en tendens att lita på objektifierad kunskap såsom "What was done last year" när de planerar och utför deras arbete. Han säger också att de verkar vara starkt begränsade till sedvänjor när det gäller hur de ska utföra sitt arbete. Rutiner och redan existerande arbetsmetoder tas generellt sätt för givet och ifrågasätts inte. Därför verkar revisorer vara beroende av en gemensam struktur och visar en hög grad av socialisering.

Power (2003) hävdar att den stora nyttan med att följa riktlinjer inte är att det nödvändigtvis leder till en bättre revision, utan snarare att standardiseringen kan skänka trygghet och legitimera arbetet. Eklöv (2001) pekar på att svenska revisorer är noga med att dokumentera det de gör och att ett viktigt skäl är just att förse sig själva med bevis på att de följt regler och riktlinjer. Westerdahl (2004) menar dock att det finns en risk att revisorer som följer en alltför strukturerad revisionsprocess bara ser till förutbestämda steg utan att ifrågasätta rutinerna. Öhman (2004) skriver att revisorer blir kritiserade för deras oförmåga att uppfylla deras skyldigheter mot investerare och intressenter. Enligt Öhman beror det på att revisorerna lägger mer kraft på de områden där de anser att de har tillräcklig kompetens och där de kan uppnå relativt hög precision i granskningen. Revisorer lägger mer tid på fragmentarisk granskning, än på de delar av redovisningen som är mer komplexa och som kräver mer helhetsbedömningar. Här anser revisorerna att de inte kan uppnå samma höga precision vid granskningen.

Revisorerna lägger alltså mindre kraft på att granska den mjuka och omfattande informationen som behandlar framtiden och som är tämligen svår att granska och bedöma. Däremot lägger de ner mer tid på de delar av ett granskningsuppdrag som de anser att de har tillräcklig kompetens och kontrollerar väl. Marton (2011) menar att varje situation är unik och varje fall måste anpassas och kan därmed inte standardiseras. Förr löstes redovisningsfrågor genom revisorns egna bedömningar och diskussioner revisorer i mellan där de olika resonemangen ledde till en lösning på problemet.

4.3.2 Bedömningar

Revisionen är inte bara formella regler utan även mycket av personliga tankar och bedömningar vid granskningen (Power, 1997). Bedömning karaktäriseras som en mer tolkande praxis som bygger på praktisk erfarenhet och kunskap (Westerdahl, 2004). Francis konstaterade i sin forskning redan 1994 att det då fanns en utveckling som tydde på att utrymmet för subjektiva bedömningar minskat till förmån för en hög grad av strukturerad revisionsmetodik. Detta menade Francis resulterade i att revisorn inte längre såg sitt arbete som tolkningsstyrt. En konsekvens av detta blev att revisorerna förlorade moral och kritiskt tänkande. Vidare menade Francis att en alltför strukturerad revision inte blir användbar då den saknar eftertanke och valmöjlighet. Det finns även en risk för att mindre klienter överarbetas då en tydlig struktur efterföljs (Francis, 1994). Även Öhmans et al., (2006) forskning ligger i linje med Francis tidigare resonemang. Öhman et al., menar att med en alltmer strukturerad revision tenderar fokus att hamna på hur en revision utförs istället för att se till vad den åstadkommer. Som en följd av en strukturerad revisionsprocess finns risken att fokus läggs på de punkter som är uppmärksammade av revisionens program, policys och rutiner och därigenom orsakar att revisorerna misslyckas med att resonera kring lämpliga bedömningar och slutsatser.

Den ökade komplexiteten i dagens samhälle skapar fler oförutsägbara situationer och osäkerhet. Fokus har skiftat från hur man ska begränsa ekonomiska aktiviteter till att det måste finnas en balans mellan affärsmässig verksamhet och ekologisk hållbarhet (Garvare & Isaksson, 2001). Detta går inte att möta med ett ännu mer utökat strukturellt förhållningssätt. Tschudi (2005) menar att detta är ett viktigt skäl till att begränsa utbredningen av en strukturerad arbetsprocess. Att arbeta efter uttryckligt processtänkande gör det lätt att fastna i utarbetade mönster. För att förhindra denna

utveckling krävs ett helhetsinriktat angreppssätt samtidigt som en mer kritisk och ifrågasättande inställning mot rådande struktur blir mer vedertagen.

Den rådande internationella harmoniseringen kräver en central enhet som koordinerar olika tolkningar i redovisningen. Men trots detta måste revisorn göra egna professionella bedömningar och detta kan vara mer problematiskt. IFAC 3 publicerar olika internationella standards om revisorns professionella bedömningar. Till exempel står det i ISA 200, paragraf 16: "Revisorn ska använda sitt professionella omdöme vid planering och utförande av en revision av finansiella rapporter." (FAR, 2012). Professionellt omdöme är nödvändigt för att kunna tillhandahålla en korrekt revision. Det förväntas av revisorer med hög utbildning, kunskap och erfarenhet att de ska kunna göra professionella bedömningar. Detta betyder att revisorn idag måste ha kompetens för att kunna utföra sannolika bedömningar (FAR, 2012).

4.4 Komfortteorin

Begreppet komfort är inte enbart en central del inom revision utan även inom sjukvårdsyrket. Sjukvårdare tillför komfort till deras patienter och till deras familjer genom så kallade komfortåtgärder. Inom revision rör det sig, istället för sjukvårdare och patient, om revisor och klient. Idén med begreppet komfort är dock fortfarande detsamma inom båda professionerna: det innebär en befrielse från obehag (Carrington & Catasús, 2007)

Begreppet komfort blev inom revision ursprungligen infört av Pentland (1993). Pentland menar att en värld utan redovisning och revision utan tvekan skulle vara en källa till obehag. Studien av Carrington och Catasús (2007) är en av de senaste som har tillämpat teorin i ett revisionsområde. I fallstudien av Carrington och Catasús (2007) uppmärksammas ett intressant resultat; användarens upplevda grad av komfort påverkas av de olika aktörer som varit delaktiga i revisionsprocessen. Det här är viktigt att förstå, då känslan av komfort kan variera beroende på processen. Pentland (1993) förklarar komfortteorin som en process som är mer beskrivande som en "magkänsla" än rationellt tänkande. Vidare beskriver Pentland det faktum att alla revisorer på alla olika nivåer pratar om komfort. Utifrån ett objektiva perspektiv för revisorerna kan oreviderade siffror vara riskabla och osäkert, men utifrån ett subjektivt perspektiv känner sig revisorerna obekväma. Däremot kan revisorerna uppnå en känsla av komfort genom att gå igenom revisionsritualer som reviderar siffrorna.

I en intervju gjord av Pentland (1993) säger en av revisorerna: "You're not going to finish that job until the senior's comfortable, the manager's comfortable, and the partner's comfortable". Inom revisionsteamet går alltså känslan av komfort i en kedja som börjar nerifrån anställda och går vidare upp till den påskrivande partnern. Partnern som ska bestyrka redovisningen blir tvungen att lita på att de som gjort förarbetet har utfört detta arbete på ett korrekt vis. Anledningen är enligt Pentland att det inte finns möjlighet för den bestyrkande revisorn att personligen kan utföra det detaljerade redovisningsarbetet. Pentland säger också i sin forskning att ingen enskild person utför en hel revision. Men trots detta så uppstår känslan av komfort inom teamet i slutet av en revision.

Något som är av stor vikt att belysa angående revision är hur och när revisorn känner sig klar med sin granskning. Revisorn har inte möjlighet att granska all den information som är tillgänglig det tar för lång tid. Om så skulle vara fallet skulle revisionen aldrig bli klar. Det skulle inte heller vara hållbart rent ekonomiskt eftersom ingen skulle vara villig att betala för en tjänst som aldrig blir färdigställd. Detta leder i sin tur till att revisorn måste göra avgränsningar och val om vad som ska granskas och i vilken utsträckning detta ska ske i (Carrington, 2010). Revisorerna väljer därför att granska det som bedöms vara mest väsentligt och kunna vara tillräckligt för bevis som gör att dem kan slutföra sitt uppdrag (Öhman, 2004). Dock finns det ingen klar och tydlig bild för att kunna avgöra detta. Vid starten av en granskning kan det uppstå oro hos revisorn gällande till exempel om företagets ledning är att lita på eller om media har skrivit något på sista tiden som gör att granskningen bör utvidgas. Det går inte att avlägsna alla de orosmoment som kan uppstå i en granskningsprocess. Precis som i livet i övrigt finns det alltid saker som inte upplevs som fullt komfortabla. Enligt Carrington (2010) är revisorn klar med sin revision när revisorn känner sig komfortabel. Revisorn når en viss punkt där tillräckligt många av orosmomenten har avlägsnats för att revisorn ska känna sig komfortabel med att signera revisionsberättelsen. Med andra ord kan en revisor uppnå ett tillstånd där han är antingen komfortabel eller inte. Enligt Carrington (2010) innebär detta synsätt att man måste observera själva processen som gör revisorn komfortabel.

Pentland menar också i sin forskning att det ständiga "signerandet" inom revision skapar komfort för de olika medlemmarna i teamet. Revisorer undertecknar deras arbete genom hela revisionsprocessen och övriga anställda signerar varenda checklista och

steg i revisionen. Personen som innehar titeln "senior" på firman måste i sin tur signera och samtycka med varje beslut som fattas inom revisionsteamet. Eftersom känslan av komfort visat sig vara något som är beroende av att andra slutför olika ritualer så är denna genomgående signering en nödvändig del i att uppnå komfort.

4.5 Revisionsprocessen

För att kunna förstå hur en hållbarhetsredovisning granskas, så är det även viktigt att förstå hur en standardutformad revisionsprocess ser ut. Vi vill därmed beskriva en summering av själva revisionsprocessen. I princip genomförs en granskning/revision av en hållbarhetsredovisning i tre processteg; planering, granskning och rapportering (Larsson, 2009).

Revisionsprocessen för ett företags hållbarhetsredovisning, regleras starkt av RevR 6. Rekommendationen ger en tydlig beskrivning för hur en översiktlig granskning eller revision av en hållbarhetsredovisning går till (Larsson, 2009). Enligt Larsson (2009) innebär en standardisering av tillvägagångssättet ett säkerställande över att revisionsbyråerna arbetar på ett likartat sätt. Utvecklingen av revisionsmetodik och tillämpning av standarder kan självfallet te sig olika mellan byråerna. Det är dock upp till företaget att bestämma granskningens inriktning, omfång och vidd. Övergripande kan man säga att granskningsuppdragen delas in i revision, översiktlig granskning eller en kombination av dessa två. Oavsett val av granskningstyp utför revisorn någon form av granskning som resulterar i en rapport som revisorn lämnar (FAR, 2012). Oberoende av vilken granskningstyp som väljs sker i grund och botten samma granskningsprocess. Givetvis är arbetet i sig beroende på uppdragets storlek (Larsson & Ljungdahl, 2008). Vid denna typ av granskning är oberoende frågan en central och viktig del att beakta (FAR, 2013). Revisorer får nämligen inte acceptera företag som klienter vilka revisorn inte är oberoende emot. Det ska även tilläggas att revisorer även frivilligt kan välja att avstå från vissa klienter (Carrington, 2010).

Ifall det är så att företagen följer GRI:s riktlinjer har företaget friheten att själv välja vilken omfattning och nivå man vill ha på den oberoende granskningen. När det gäller bestyrkandet av en hållbarhetsredovisning så skiljer sig den från den finansiella redovisningen på det sättet att revisionsbolagen endast uttalar sig med begränsad säkerhet (Larsson, 2009).

4.5.1 Planering

Det viktigaste i planeringssteget är att bedöma risker, det redovisade bolagets affärsrisker, riskerna att redovisningen inte rätt speglar företagets verksamhet i hållbarhetssammanhanget. Vidare i planeringssteget bestäms omfattningen av det löpande granskningsarbetet och antalet platsbesök. Hur många platsbesök som ska genomföras upprättas i samförstånd med uppdragsgivaren. Efter att revisorn har genomfört planeringssteget av uppdraget påbörjas granskningssteget (Larsson, 2009).

4.5.2 Granskning

Granskningssteget kan även benämnas som genomförandet. Detta steg omfattar de tidigare nämnda platsbesök, intervjuer, kontakter med leverantörer och annat som anses vara betydelsefullt för granskningsprocessen. Revisorn kontrollerar också om redovisningen upprättas enligt GRI. Stora delar av granskningsarbetet kan göras löpande innan hållbarhetsredovisningen finns som utkast. Ett problem med granskningen är att uppgifterna i hållbarhetsredovisningen kan både vara kvalitativa och kvantitativa. När en revisor tillämpar en hållbarhetsredovisning enligt RevR 6 är det hela hållbarhetsredovisningen som skall granskas (Larsson, 2009).

4.5.3 Rapportering

När det gäller rapporteringssteget utformas ett särskilt brev där kommunikationen mellan uppdragsgivaren och revisorn formaliseras. I brevet meddelar VD att han eller hon går i god för att hållbarhetsredovisningen i all väsentlighet är korrekt och reflekterar en sann bild av verkligheten (Larsson, 2009).

I rapporteringsfasen utges även en bestyrkanderapport från revisorn som påvisar att redovisningen, samt den information som utges, är väsentlig och relevant. Revisionsteamet sammanställer sin rapport till ledningen. Avrapporteringen av uppdraget genomförs med utgångspunkt från granskningen, det presenteras även förslag till förbättringar och dessa diskuteras. När rapporten är färdigställd och undertecknad avses den att publiceras i hållbarhetsredovisningen (Larsson, 2009).

4.6 Struktur kontra bedömning i revisionsprocessen

Cushing och Loebekke (1986) skriver att en strukturerad granskningsmetod är systematisk även om det är en process som följer en serie av logiska steg. Även MacLulich (2001) delar denna uppfattning och skriver att granskningsmetoden karaktäriseras av en struktur som delas upp i stegen planering, beslut och komponenter,

och det är dessa steg som måste vara avklarade. Vidare menar MacLulich (2001) att revisorers arbete med struktur i form av etablerade standarder och checklistor riskerar att exkludera den professionella bedömningen.

Joyce och Libby (1982) påstår att struktur i revisionen kan påverka bedömningen av inneboende risk. En mer noggrann utvärdering av alla kvantitativa variabler resulterar i mer konsekvent bedömning. Sullivan (1984) påstår en motsatt vinkling. Sullivan (1984) antyder att kraven på finansiell rapportering är alltför komplexa för att endast kunna förlita sig på kvantitativa metoder, han menar att välgrundade bedömningar alltid kommer att behövas. I revisionsprocessen som helhet är, enligt Hemmingssons och Öhléns (2007) observationer över hur fyra revisorer arbetar, struktur klart mer representerad än de subjektiva bedömningarna. En trolig anledning till detta är det framträdande ramverk som styr revisorns arbete. Dock går det inte att bortse från de subjektiva bedömningarna som hela tiden ligger i bakgrunden för att kunna anpassa revisionen till olika klienter. Westerdahl (2005) menar att det främst är i revisionsprocessens senare skeden som revisorn använder sig av sitt subjektiva omdöme i form av olika avvägningar.

Fördelarna med ökad struktur inom revision är något som ofta debatteras och de strikta riktlinjerna i det nya internationella standarderna ISA kan ses skapa mer struktur och mindre individuell bedömning. ISA leder alltså till mer struktur och behovet av individuell bedömning minskar (Öhman et al., 2006).

4.7 Standarder, regler och riktlinjer

Skälet till att det finns revisionsstandarder är för att göra revisionsprocessen genomförbar för revisorerna. Power (2003) menar dock att det finns skillnader i utförande och tillämpning av revisionsrutinerna trots dessa standarder. Power benämner dessa skillnader som välstrukturerad revisionsprocess jämfört med en ostrukturerad revisionsprocess. I den ostrukturerade processen lämnas det större utrymmet för revisorns subjektiva bedömningar. Revisionsstandarder baseras ofta på beteendepprinciper eller på generaliseringar. Med detta menas att revisorer alltid behöver applicera ett visst mått av bedömningar när de använder sig av standarder i deras arbete (ICAEW, 2006), och att de själva väljer på vilken nivå de väljer att tolka standarden. För att revisionsstandarder ska vara effektiva måste revisorer följa standardens andemening samt tolka den bokstavligt.

Det finns både principbaserade standarder och regelbaserade. De principbaserade standarderna står i kontrast till de regelbaserade. Dessvärre är inte skillnaden mellan principer och regler självklar och de relaterade problemen till distinktionen är särskilt viktig när det gäller diskussionen om revisionskvalitet. Forskare, professionella organ och standardutvecklare söker ständigt lösningar på detta problem. De försöker även hitta ett svar på hur revisorers bedömningar och integritet påverkas av regler när de utför revisioner. Tschudi (2005) diskuterar detta problem i sin forskning och menar att samhället blir mer och mer komplext och att det är svårt att lösa alla problem genom att utöka de formella reglerna. Tschudi menar att det är lätt att revisorerna fastnar i ett tankemönster när de arbetar med analytiska processer. Det krävs oftast att man kan se till helheten i problemen. Tschudi hävdar även att revisorerna borde våga kritisera de existerande regler och normer i en större utsträckning.

Med hänsyn till det Tschudi (2005) tar upp om att samhället blir mer och mer komplext borde granskningen av hållbarhetsredovisning vara mer ostrukturerad än granskningen av finansiell revision. De regler och rekommendationer som finns för granskning av finansiell redovisning är klart mer övergripande än RevR 6 som används vid granskning av hållbarhetsredovisning. Det finns en risk att rekommendationerna i RevR 6 inte är tillräckliga och att de inte täcker alla de situationer som kan uppstå.

4.8 Föreställningar av teorin

Utifrån vår teoretiska referensram har vi kommit fram till en föreställningsram med fyra olika föreställningar där var och en behandlar olika aspekter av teorierna. Föreställningsramen ser ut som följer:

Föreställning 1: Struktur i form av regler, riktlinjer och standarder används ofta i arbetet med granskning av hållbarhetsredovisning. Vår föreställning är att struktur har en tydlig påverkan på revisorernas subjektiva bedömningar. Vad gäller utrymmet för subjektiva bedömningar föreställer vi oss att det har minskat till följd av en ökad struktur.

Föreställning 2: Vid granskning av finansiell redovisning arbetar revisorer efter en tydlig struktur. Vår föreställning är revisorer som granskar hållbarhetsredovisningar önskar samma höga grad av struktur och efterlyser fler standarder.

Föreställning 3: Svenska revisorer är noga med att dokumentera det arbete de utför. De förser sig själva med bevis på att de följt regler och riktlinjer. Vår föreställning är att revisorer önskar en hög grad av struktur för att det ökar deras legitimitet/trovärdighet.

Föreställning 4: Revisorn har inte möjlighet att granska all tillgänglig information utan måste göra avgränsningar och val om vad som ska granskas. Det är i revisionsprocessen som dessa val och avgränsningar görs och vår föreställning är att en hög grad av struktur i denna process skapar en känsla av komfort och trygghet hos revisorn.

5. Empirisk metod

I detta kapitel presenterar vi vår empiriska metod, urvalsram och intervjumetod. Därefter följer en presentation av våra respondenter samt vår intervjuguide. Kapitlet avslutas med en redogörelse av uppsatsens trovärdighet och tillförlitlighet.

5.1 Urvalsram

Vår urvalsram består av revisorer som arbetar med och har kunskap inom granskning av hållbarhetsredovisning. Därmed har vi valt att göra ett subjektivt urval gällande respondenter till vår undersökning, det vill säga vårt urval har handplockats (Denscombe, 2009). Detta har vi gjort medvetet för att det är mest troligt att dessa kan bidra med värdefull information. Att göra ett subjektivt urval av respondenter knyter även an till och är typiskt för vårt val av kvalitativ forskningsmetod. Fördelen med att använda sig av subjektivt urval är att det är mer informativt än ett konventionellt sannolikhetsurval (Denscombe, 2009). Vi kan på goda grunder anta att respondenterna kan vara avgörande för undersökningen. Kontakt med respondenterna upprättades först genom telefonsamtal där vi kort presenterade vårt syfte med uppsatsen och hörde om det fanns något intresse av att ställa upp på intervju. Därefter inleddes kontakt via e-post för bokning av tid.

5.2 Val av intervjumetod

Vi har valt att använda intervjuer på grund av att det är lämpligt när man ska utforska komplexa och subtila fenomen (Denscombe, 2009). Eftersom våra respondenter har sitt säte i Stockholm har vi ingen möjlighet att utföra personliga "face-to-face" intervjuer utan kommer istället att utföra telefonintervjuer.

Vårt syfte är att skapa förståelse för hur revisorer uppfattar att deras bedömningar på olika sätt kan påverkas av de olika regler, riktlinjer och standarder som de följer i deras arbete med granskning av hållbarhetsredovisningar.

Syftet med vår uppsats är att skapa förståelse för hur revisorer uppfattar att deras bedömningar på olika sätt kan påverkas av de regler, riktlinjer och standarder som de följer i arbetet med granskning av hållbarhetsredovisningar. Vår analys baseras på fyra olika revisorers uppfattning av hur regler och riktlinjer påverkar deras individuella bedömningar. Avsikten med vår uppsats är att urskilja variationer och mönster.

Eftersom vårt urval av respondenter inte representerar en hel population är det därför inte meningen att göra några generaliseringar.

Vi kommer att utgå ifrån semistrukturerade intervjuer som intervjumetod eftersom detta lämnar utrymme för respondenten att utveckla sina idéer och svara mer utförligt på våra frågor. Ytterligare en fördel med semistrukturerade intervjuer är att vi som intervjuare kan vara lyhörda och flexibla för respondentens svar. Något som inte går att förbise vid intervjuer är den så kallade intervjuareffekten som går ut på att intervjuaren har en viss påverkan på respondenten och dennas svar. Intervjuareffekten kan göra att respondenten väljer att svara på ett visst sätt eller i en viss riktning (Denscombe, 2009). Trots nackdelen med intervjuareffekt anser vi att fördelarna med att göra semistrukturerade intervjuer överväger och bidrar till ökad förståelse för vår studie.

5.3 Val av respondenter

De respondenter som har valts ut för intervju är revisorer som specialiserat sig inom området hållbarhetsredovisning och arbetar med att granska den här typen av handlingar. Respondenterna arbetar på de större revisionsbyråerna samt konsultföretagen.

När vi skulle välja ut våra respondenter började vi med att gå igenom olika bestyrkanderapporter för att se vilka revisor som var aktuella för vår uppsats. Under tiden vi gick igenom bestyrkanderapporterna insåg vi ganska snabbt att det var samma namn som dök upp hela tiden. Detta gjorde att vår urvalsram redan från start var relativt liten. Det visade sig sen att det var svårare än väntat att få tag respondenterna och få dem att ställa upp på en intervju. De intervjuade respondenterna har vi låtit vara anonyma för att få mer uppriktiga svar under intervjuerna, då en del av intervjufrågorna har upplevts känsliga för revisorerna.

5.4 Presentation av respondenterna

Nedan följer en kort presentation av de respondenter vi har haft en telefonintervju med.

Tabell 5.4 Presentation av respondenter

Respondenter	Titel	Ålder	Kön	Arbetade år	Intervjutid
R1	Direktor	42 år	Man	14 år	27 min
R2	Manager	32 år	Man	7 år	30 min

R3	Senior manager	42 år	Kvinna	6 år	19 min
R4	Konsult	32 år	Kvinna	6 år	29 min

5.5 Intervjuguide

En intervjuguide är en skriftlig förteckning över intervjuens frågeområden ordnade i den följd som frågorna ska ställas under intervjun (Lantz, 2007). Vi har valt att dela upp vår intervjuguide (bilaga 1) i olika frågeområden för att den ska följa en logisk och sammanhängande följd. Frågeområdena är uppdelade efter de begrepp vi tar upp i den teoretiska referensramen, det vill säga revisionsprocessen, struktur kontra bedömning och komfort.

Inledande frågor

Fråga 1 till 5 är korta inledande frågor som vi har ställt för att få en inblick i respondentens bakgrund och erfarenheter i branschen.

Revisionsprocessen

Fråga 6 till 8 ställde vi för att ta reda på om respondenten har samma syn på de olika stegen i revisionsprocessen som vi har. Fråga 9 ställde vi för att få svar på hur granskning av hållbarhetsredovisning skiljer sig från granskning av traditionell redovisning. Syftet med fråga 10 var att se hur utveckling ser ut inom hållbarhetsredovisning. Frågorna 11 till 12 ställdes för att avgöra om respondenten upplever att regler och riktlinjer begränsar dem eller om de känner ett stöd i dem.

Struktur kontra bedömning

Fråga 13 till 15 behandlar begreppen struktur kontra bedömning. Tanken med dessa frågor var att undersöka hur respondenterna upplever att struktur och bedömning påverkar revisionsprocessen och om det finns någon skillnad mellan finansiell revision och granskning av hållbarhetsredovisning. Frågorna 16 till 17 har vi ställt för att avgöra om respondenterna upplever regler och riktlinjer som något positivt eller negativt. Frågorna 18-20 ställdes för att avgöra om och hur struktur påverkar legitimiteten i deras arbete.

Komfort

Fråga 21 och 22 syftade till att undersöka om revisorer känner sig komfortabla med att granska hållbarhetsredovisning med de regler och standarder som finns i dagsläget.

Allmänna frågor

Vi avslutade med att ställa ett par bredare frågor. Fråga 23 till 25 ställdes för att fånga upp det vi eventuellt hade missat i tidigare frågor.

5.6 Pilotstudie

Innan vi genomförde våra planerade intervjuer valde vi att genomföra en pilotstudie där vi intervjuade två personer för att kunna upptäcka eventuella brister i vår intervjuguide. De två respondenterna i pilotstudien har inte granskat hållbarhetsredovisningar tidigare utan arbetar med granskning av finansiell redovisning på två mindre revisionsbyråer. Detta tror vi inte påverkade deras reflektioner över våra frågor, de kunde ändå ge generell feedback. Det som framgick tydligast under pilotstudien var att vi hade flera frågor som gav snarlika svar. Därför valde vi att efter pilotstudien stryka några av frågorna och ändra formuleringen i de resterande.

5.7 Trovärdighet och tillförlitlighet

I kvalitativa undersökningar används begreppen trovärdighet och tillförlitlighet istället för validitet och reliabilitet som används vid en kvantitativ undersökning. Termen trovärdighet används istället för validitet eftersom kvalitativa forskare inte kan visa att deras data är exakta och träffsäkra. Tillförlitligheten innebär att det måste vara möjligt att granska forskningsprocessen (Denscombe, 2009).

Denscombe (2009) menar att kvalitativ forskning har en tendens att basera sig på ett litet antal fall vilket ger upphov till frågan om det är möjligt att generalisera med utgångspunkt i ett så litet antal. Vi har gjort en liten undersökning och resultaten är därför inte generaliserbara. Att generalisera var heller aldrig vår mening, vi var ute efter att fördjupa vår förståelse för hur våra respondenter uppfattar att struktur påverkar deras subjektiva bedömningar.

För att studien ska få så hög validitet som möjligt var vårt mål att intervjua de personer som hade mest erfarenhet och kunskap om granskning av hållbarhetsredovisning på respektive revisionsbyrå. Detta var inte möjligt då en av de mest erfarna och tilltänkta respondenterna inte hade tid eller möjlighet för att ställa upp på en intervju. Följden blev att en av våra respondenter inte längre arbetar med granskning av

hållbarhetsredovisningar. Vi tror dock inte att det har någon direkt påverkan på trovärdigheten i vår studie eftersom respondenten i fråga gav ungefär samma svar som vi fick från övriga respondenter. Vi har använt vår intervjuguide (se bilaga 1) vid samtliga intervjuer och vi tror att det har påverkat studiens trovärdighet positivt eftersom den gjorde att vi fick en bra översikt över de frågor som ställdes och den gjorde att vi inte glömde bort någon fråga. En ytterligare faktor som höjde trovärdigheten i vår studie var att vi utförde två pilotintervjuer för att få en uppfattning om hur våra frågor tolkades av respondenten och för att se om frågorna gav oss de svar vi var ute efter.

Patel och Davidsson (2003) nämner begreppet intervjuareffekt som kan ha en möjlig negativ påverkan på trovärdigheten. Begreppet intervjuareffekt innebär risken för att respondenten påverkas av intervjuaren. Det kan leda till vinklade svar om respondenterna förstår vilka svar som förväntas av dem. Eftersom vi var medvetna om denna problematik har vi lagt stort fokus på att reducera intervjuareffekten genom att undvika ledande frågor. Vår erfarenhet att utföra intervjuer är begränsad och det finns en risk att materialet från intervjuerna har blivit snedvridet på grund av intervjuareffekten.

Eftersom våra respondenter arbetar i Stockholm hade vi ingen möjlighet till ett personligt möte med dem utan genomförde telefonintervjuer med samtliga. Tre av fyra respondenter bad om att få frågorna skickade till sig via e-post innan intervjun så att de skulle ha möjlighet att reflektera över dem och ge väl genomtänkta svar. I efterhand insåg vi att vi själva borde lagt fram det förslaget och erbjudit alla fyra att se frågorna i förväg då det märktes skillnad på omfattningen i svaren från de tre som fått förbereda sig och på den fjärde respondentens svar. Vi tror däremot inte att det har påverkat tillförlitligheten nämnvärt då alla fyra respondenternas svar var relativt lika varandra. Alla våra intervjuer spelades in med hjälp av diktafon efter att vi fått godkännande från respondenterna. Att spela in intervjuerna underlättar då man på ett effektivt sätt kan sätta sig ner i efterhand och sammanställa det respondenterna svarat på frågorna (Ejvegård, 2003).

6. Empiri och analys

I detta kapitel presenteras det material vi samlat in från intervjuer gjorda med våra fyra respondenter, varav en är revisor och två är interna experter inom hållbarhetsredovisning på sina respektive revisionsbyråer, den sista respondenten arbetar som konsult på ett konsultföretag. Materialet presenteras utifrån våra fyra föreställningar som berör revisionsprocessen, struktur kontra bedömning och komfort och här ingår vår analys. Detta kapitel ligger sedan till grund för vår slutsats och egna reflektioner samt förslag till vidare forskning.

6.1 Strukturens påverkan på revisorernas subjektiva bedömningar

Föreställning 1: Struktur i form av regler, riktlinjer och standarder används ofta i arbetet med granskning av hållbarhetsredovisning. Vår föreställning är att struktur har en tydlig påverkan på revisorernas subjektiva bedömningar. Vad gäller utrymmet för subjektiva bedömningar föreställer vi oss att det har minskat till följd av en ökad struktur.

Francis (1994) anser att en ökad grad av struktur i revisionsprocessen skulle resultera i att utrymmet för subjektiva bedömningar skulle minska. Han menar att revisorerna då skulle förlora sitt kritiska tänkande och att en alltför strukturerad revision saknar eftertanke och valmöjlighet. Då vi läste upp Francis påstående för R2 höll han till viss del med om detta. Men R2 menar även att hans egna bedömningar inom hållbarhetsområdet mår bra av en ökad struktur och en standardisering. Han menar också att, trots de mallar och checklistor de har som utgångspunkt, kan man aldrig bortse från de subjektiva bedömningarna. R2 säger att det är ganska befängt att tro att det går att göra en granskning baserad helt på en checklista. R3 är inne på samma linje som R2 och menar att det kritiska i granskningen är omdömet. R3 menar att oavsett struktur är det omdöme som är grunden i en revision, hon tror inte att revisorn riskerar att förlora den biten som en följd av ökad struktur. Även R1 har samma åsikter som de andra respondenterna och säger att trots att det finns regler, riktlinjer och struktur måste de ändå alltid göra bedömningar i sitt arbete. Enligt ICAEW (2006) måste revisorer alltid använda ett visst mått av bedömningar när de tolkar revisionsstandarder. Det är upp till revisorn själv att välja vilken nivå av tolkningar av standarden som bör göras. R1 säger att det inte går att göra någon avgränsning mellan de två begreppen struktur och bedömning och att de inte uteslutande kan använda sig av regler och riktlinjer. R1

tar upp ett exempel angående koldioxid och säger att även om det finns riktlinjer för hur det ska redovisas måste de kolla om kunden redovisat på rätt sätt. Han säger att det i moment som detta är det upp till revisorn att göra subjektiva bedömningar. R1 säger vidare att det inte är säkert att de blir färre bedömningar bara för att strukturen ökar. R1s svar visar motsatsen till vad Öhman et al., (2006) säger om att ökad struktur ger mindre behov för individuella bedömningar. R1 vill ändå upplysa att efterhand åren går och de har granskat fler redovisningar skapas det rutiner hos kunder och även hos dem själva samt att de utvecklar standarder. De kommer då veta i större utsträckning hur de ska göra de bedömningarna, vilket innebär att det inte krävs lika mycket professionell gissning. Öhman et al., (2006) skriver i sin forskning att en ökad strukturerad revisionsprocess skulle öka revisionens kvalitet. Enligt R1 har både kvaliteten på redovisningarna blivit bättre, dels för att klienterna tar det på större allvar och för att de har fått ett tydligare system och rutiner på plats, det vill säga den ökade strukturen har gett bättre kvalitet på revisionen.

R4 menar att revisorer som granskar hållbarhetsredovisningar har fått mer kompetens angående hållbarhetsfrågor. Men hon önskar se en fortsatt utveckling eftersom det är en viktig faktor och påpekar att det märks tydlig på de revisorer vilka revisorer som saknar kompetensen och erfarenheten. Hon säger att erfarenhet och ökad kunskap inom området är viktigt eftersom granskning av hållbarhetsredovisning i stor utsträckning kräver subjektiva bedömningar. R4 förklarar också att detta har att göra med att hållbarhetsredovisningen inte är lagstadgad och väsentlighetsbedömningen är ett kritiskt moment som ställer höga krav på revisorernas kompetens och bedömningar. Vidare belyser hon att vid finansiell granskning måste man lägga stor vikt vid alla frågor på grund av att den är lagstadgad. R4 berättar att vid granskning av hållbarhetsredovisning så behöver revisorn hela tiden göra egna bedömningar eftersom de måste se till det granskade bolagets storlek, verksamhet, geografi. Hon säger att allt handlar om väsentlighet i relation till olika faktorer.

Vidare säger R1 att det existerande ramverket duger bra och ger en god vägledning. Förutom att arbeta med granskning av hållbarhetsredovisning på revisionsbyrån är R1 även specialistmedlem i FARs arbetsgrupp där de kontinuerligt arbetar med att utveckla standarden för att den ska bli ännu mer användbar. Både R2 och R3 belyser det faktum att standarden tillför en struktur i deras arbetsätt som utan tvekan förenklar deras arbete. R2 menar också att det är svårt att granska utan att ha någon standard att förhålla sig till.

R1 påpekar också att de alltid måste granska enligt någon standard. De kan granska redovisning som inte tillämpar GRI men det blir besvärligare för då måste de ta ställning till kundens egna redovisningsprinciper. Även om R1 uttrycker att det är besvärligare för honom att granska en redovisning som inte tillämpat GRI så säger Westerdahl (2005) i sin forskning att det kan vara bra för revisorn att inte följa en alltför strukturerad process för det kan leda till att revisorn bara ser till de förutbestämda stegen och inte ifrågasätter rutinerna. R2 fortsätter med att berätta att det är standarden som talar om vad de måste göra, det är den som styr deras arbete. R4 påpekar att när en revisor ska skriva under bestyrkanderapporten ger det samma personliga ansvar som vid en påskrift av en finansiell revision. Vilket är ett starkt incitament för den påskrivande revisorn att vara väldigt noggrann i sitt utförande.

R2 berättar att RevR 6 som rekommendation ger relativt stora frihetsgrader och att de inte på något vis är detaljstyrda i granskningsarbetet. R2 nämner GRI:s riktlinjer men de handlar om hur bolagen upprättar sin hållbarhetsredovisning och säger inget om hur granskningen av hållbarhetsredovisningen ska utföras. R4 säger att GRI erbjuder stor frihet och inga av riktlinjerna är tvingande för företaget att redovisa. Det är revisorns uppgift att se till att allt som är viktigt för att kunna göra en korrekt bedömning av bolaget finns med i redovisningen. Upprättandet av finansiell redovisning däremot styrs mer av lagar och regler. R1 säger att strukturen, reglerna och riktlinjerna inom hållbarhetsområdet trots allt inte är fullt utvecklade. Han nämner precis som R2 att det finns ett mått av tolkningsutrymme i GRI:s riktlinjer till exempel, deras arbete kan förfinas successivt.

R1 säger att det är positivt med struktur i arbetet men han menar att arbetet inte får överregleras utan att det måste finnas ett visst utrymme för bedömningar i detaljerna. Hemmingssons och Öhléns (2007) observationer visade att struktur är klart mer representerad i revisionsprocessen än de subjektiva bedömningarna. De menar att en trolig anledning till detta är att det finns ett framträdande ramverk som styr revisorns arbete. Men de säger också att det inte går att bortse från de subjektiva bedömningarna som hela tiden ligger till grund för att kunna anpassa revisionen till olika klienter.

Forskare och standardutvecklare försöker ständigt hitta svar på hur revisorers bedömningar och integritet påverkas av regler när de utför revisioner. R2 tycker det är viktigt att benämna att hållbarhetsområdet är ett svårt och komplex område att hantera endast med hjälp av regler och riktlinjer. Han berättar utifrån sin egen erfarenhet att

redovisningen kan skilja väldigt mycket från bolag till bolag. Precis som R1 tar även R2 upp koldioxidutsläpp som exempel. R2 menar att det är omöjligt att granska ett litet bolags utsläpp på samma vis som ett bolag med fyra miljoner i utsläpps rättigheter. Hans slutsats är att han är ytterst osäker till att det skulle vara möjligt att skriva en regel som föreskriver hur han skulle granska de två bolagen på ett rimligt sätt. Vidare belyser R2 att det är just sådana här frågor som är utmaningen med hans arbete. Det beror alltså på vilken typ av verksamhet som bolaget bedriver och vad som är deras väsentliga påverkan. Enligt Tschudi (2005) blir samhället mer och mer komplext och detta gör att granskningen av hållbarhetsredovisning borde vara mer ostrukturerad än granskningen av finansiell revision. De regler och rekommendationer som finns för granskning av finansiell redovisning är betydligt mer övergripande än RevR 6 som används vid granskning av hållbarhetsredovisning. Det finns en risk att rekommendationerna i RevR 6 inte är tillräckliga och applicerbara på alla situationer som kan uppstå inom hållbarhetsredovisning. R2 säger att det finns en viss utvecklingspotential inom hållbarhetsområdet, speciellt kring frågor som berör systemstöd och struktur. Han jämför här med den finansiella redovisningen som har flera hundra års historia och har utvecklat ett gemensamt mätsystem i kronor och öre. R2 menar att detta är något som inte alls existerar på samma vis inom hållbarhetsredovisningen. Han påpekar att det är på god väg till att standardiseras även om det är jättesvårt. Fokuseringen på en tydligare standardisering är viktigare än regler och riktlinjer anser R2.

R1 tillägger att vår forskningsfråga är en intressant fråga. Han menar dock att i hans värld är det inte så enkelt, bara för att det finns regler och riktlinjer och massa standarder att följa så automatiserar inte det revisionen på något sätt. R1 säger att de är professionella utövare till yrket och subjektiva bedömningar kommer alltid att finnas. Han menar att det är i någon mening det kunden betalar dem för. R1 vill understryka det faktum att det aldrig går att plocka bort de professionella bedömningarna, då kunde de lika väl haft en robot som gjort granskningen.

6.2 Revisorer efterlyser en hög grad struktur

Föreställning 2: Vid granskning av finansiell redovisning arbetar revisorer efter en tydlig struktur. Vår föreställning är revisorer som granskar hållbarhetsredovisningar önskar samma höga grad av struktur och efterlyser fler standarder.

Alla respondenter vi har intervjuat är överens om att det är FAR SRS rekommendation RevR 6 som används vid granskning av hållbarhetsredovisningar. Respondenterna

tycker att rekommendationen innehåller en tillräckligt hög grad av struktur för att de ska kunna göra en tillräcklig granskning. R1 berättar att RevR 6 är relativt övergripande, precis som en standard oftast är. Han tillägger dock att trots att de finner RevR 6 tillfredställande har de inom revisionsbyrån utvecklat egna interna verktyg och mallar för att ytterligare underlätta deras arbete. R4 säger att RevR 6 försöker tillämpa samma metodik som finns inom finansiell revision. Hon anser att revisionsbyråerna har en fördel i att följa en utgiven standard i relation till konsultbyråer som inte har någon gemensam standard att följa. R3 menar att hon absolut tycker att granskningsprocessen är tillräckligt strukturerad, hon tycker att granskningen av hållbarhetsredovisning i stort följer samma struktur som den finansiella revisionen. Att processen för granskningen av hållbarhetsredovisning påminner om strukturen vid finansiell revision kan kopplas till den institutionella teorin som beskriver att det ofta sker en homogenisering inom olika branscher.

R4 tycker att det finns en god utvecklingsmöjlighet inom området, men poängterar att det blir alltmer komplext med hållbarhetsredovisningar och att det kommer att kräva mer av revisorerna när de ska genomföra granskningarna. Garvare och Isaksson (2001) menar att det finns en ökad komplexitet i dagens samhälle jämfört med tidigare och detta skapar fler oförutsägbara situationer och osäkerhet. Trots det Garvare och Isaksson (2001) säger, drar R1 slutsatsen att det i någon mening har blivit lättare och granska hållbarhetsredovisningar samt att deras metodik naturligtvis har utvecklats till det bättre tack vare den ökade strukturen. R2 kan inte säga specifikt vad som har utvecklats men att det är ganska naturligt att det sker en generell utveckling av deras metodik samt någon typ av standardisering av tillvägagångssättet. Han belyser vidare att de kommer på smartare sätt att angripa frågeställningarna.

Enligt Fischer (1996) är revisorer beroende av en gemensam struktur och söker en hög grad av socialisering. Detta stämmer överens med svaret vi fick från R3 som berättar att hon upplever struktur som något positivt och bra eftersom de jobbar i internationella team, vilket underlättar kommunikationen samt bidrar till en effektivare revision. För att revisionen ska fungera effektivt på ett internationellt plan är det nödvändigt att de inte bara anpassar sig efter de interna målen utan även efter omvärldens standarder precis som den institutionella teorin säger (Hatch, 2002). R2 tycker att det är både positivt och negativt med en hög grad struktur. Hans uppfattning är att det inom hållbarhetsredovisning finns ett större generellt behov av ökad standardisering än vad

som finns i dagsläget och efterlyser en utökad struktur. R1 berättar att det i grunden och till en viss gräns är positivt. Han lyfter fram att om det ska finnas något som man kan kalla hållbarhetsredovisning måste det också finnas ett ramverk för det, det vill säga struktur. Han menar även att granskningen av hållbarhetsredovisningen behöver någon slags gemensam struktur och regler kring hur det ska se ut. Detta behövs för att inte alla ska göra på sitt sätt vilket riskerar att leda till att man inte kan jämföra vad som är redovisningar och vad som är revisionsansatser.

6.3 Struktur ökar revisorers legitimitet

Föreställning 3: Svenska revisorer är noga med att dokumentera det arbete de utför. De förser sig själva med bevis på att de följt regler och riktlinjer. Vår föreställning är att revisorer önskar en hög grad av struktur för att det ökar deras legitimitet/trovärdighet.

Enligt Power (2003) är en av de stora fördelarna med att det finns regler och riktlinjer att följa vid granskning är att det ger revisorn en känsla av trygghet och legitimitet i arbetet. R1 har intrycket av att det mycket väl kan vara så. Han berättar att det finns konsulter på marknaden som också utför granskningar av hållbarhetsredovisningar men som inte har någon standard att förhålla sig till. Det som gör konsulternas arbete tillförlitligt beror på att de är en trovärdig aktör på marknaden och han menar att man måste lita på att de har sina interna strukturer. Vidare exemplifierar R1 att revision handlar om att de ska kolla upp så att det är ordning och reda hos de granskade bolagen och då måste även revisorerna ha ordning och reda i form av struktur. På grund av det tycker han absolut struktur påverkar legitimiteten. R2 däremot ser inte någon koppling mellan struktur och legitimitet. Han menar att det kanske är underförstått på en stor revisionsbyrå, han vet inte om det påverkar positivt eller negativt. Vidare säger han att det finns många bolag som vill ha sin hållbarhetsredovisning bestyrkt av revisorer för att det ökar trovärdigheten, det känns naturligt när man låter sina finansiella rapporter bli granskade att även låta granska sin hållbarhetsredovisning. R3 poängterar det faktum att hela branschen jobbar enligt samma standard, vilket gör att det blir lättare för omvärlden att förstå vad revisorn arbetar med. Hon menar att eftersom de har standardiserade rapporter, arbetssätt, och begrepp förenklar det kommunikationen.

R2 säger att de gör en omfattande dokumentation av deras arbete. Han förklarar att det är något som slutförs innan redovisningen bestyrks och publiceras. R2s jobb som påskrivande revisor innebär att han går igenom och kvalitetssäkrar dokumentationen innan han är slutför sitt arbete. Dokumentationen omfattar alla revisionsprocessens tre

steg och garanterar att granskningen är genomförd genom hela granskningsförloppet. Vi tolkar respondenternas svar som att den väldokumenterade processen de beskriver har en positiv påverkan på deras legitimitet.

När planeringsfasen, som är det första steget i revisionsprocessen, utförs använder alla respondenterna sig av metodiken som är beskriven i RevR 6 som bygger på väsentlighets- och riskbedömning. R4 beskriver att hon börjar med en riskanalys för att kunna se vilka länder och delar av verksamheten som har de stora riskerna. R4 förklarar att det utifrån tidigare erfarenhet och tillsammans med kunden utvecklas en riskanalys. Detta görs för att kunna se vilken enhet som bör få mest fokus genom platsbesök och fördjupad granskning. Både R2 och R3 argumenterar också för att tidigare års erfarenheter spelar stor roll när planeringsfasen ska genomföras. Om man kort ska sammanfatta planeringsfasen handlar den om att få en förståelse för bolaget enligt de tre respondenterna. Respondenternas synsätt stämmer överens med det Marton (2011) säger om att varje situation är unik och måste därför anpassas efter förutsättningarna. Fischers (1996) forskning visar att revisorer har en benägenhet att lita på det som gjordes förra året när de planerar och utför deras arbete. Vidare menar Fischer att revisorer tycks vara begränsade till sedvänjor när det gäller hur de ska utföra sitt arbete. R2s resonemang stämmer överens med Fischers teori. R2 säger att planeringsfasen varierar lite beroende på om de har jobbat med vissa av klienterna i 15 år eller om det är första gången de blir granskade, detta påverkar utan tvekan vilken inriktning som tas. Westerdahl (2004) är inne på samma spår och påtalar att revision kräver subjektiva bedömningar som bygger på revisorns praktiska erfarenhet och kunskap.

R2 diskuterar även vikten av att undersöka vilka som är företagets största utmaningar. Här ingår att undersöka hur deras processer fungerar dels generellt kring hållbarhetsarbetet men även själva rapporteringen om hållbarhetsarbetet och kvalitetssäkringsrutiner. Innan R1 har sitt planeringsmöte med sin kund har han fullgjort sin egen analys över vad som är väsentligt att granska, detta fastställs sen med kunden så att de är överens om inriktningen på granskningen, omfattningen och tidsplaneringen. R4 berättar att efter hon har utfört sin riskanalys utformas ett schema tillsammans med kunden om när platsbesöken är lämpliga att genomföra. Både R4 och R1s svar går att koppla samman med det Power (1997) skrev i sin forskning att revision inte bara är formella regler utan även kräver personliga tankar och bedömningar.

R1 säger att de hela tiden har en kontinuerlig dialog och avrapportering av de olika granskningsmomenten. R2 påpekar att de gör en bestyrkanderapport, beroende på om det är en översiktlig granskning eller en kombinerad rapport över en översiktlig granskning och revision. Larsson och Ljungdahl (2008) menar att oberoende av vilken granskningsstyp som väljs gäller i stort sett samma granskningsprocess men att arbetet i sig givetvis beror på uppdragets storlek. Detta förstärks av svaret från R2 som säger att de olika granskningsprocesserna ser lite olika ut. Det finns dock grundmallar som anpassas efter vad de faktiskt har gjort på det specifika uppdraget.

R2 menar att granskningen av hållbarhetsredovisning är lite annorlunda jämfört med finansiell revisions som är väldigt standardiserad så länge den inte är oren. R1 berättade att i slutet av rapporteringsfasen sker det också en avrapportering där de summerar ihop allt med en rapport av intryck. Förslagen skrivs i en intern rapport som ges till företagen. R2 nämner också denna rapportering som sker till uppdragsgivaren om eventuella identifierade avvikelser och förbättringsmöjligheter. Rapporteringen kan se väldigt olika ut beroende på hur bolaget ser ut. Eklöv (2001) tar i sin forskning upp en anledning till varför revisorer är noga med att följa en hög grad av struktur och att dokumentera allt de gör. Han menar att det grundar sig i att revisorerna vill ha bevis för att de har följt regler och riktlinjer och att de utfört granskningen korrekt. Respondenterna menade att denna process bidrar till deras trovärdighet. Det sista som sker i denna fas är enligt R1 att de utformar ett så kallat ”representationsletter” där företagsledningen skriver under och intygar att de själva tycker att de gjort sitt bästa och lämnat all nödvändig information.

6.4 Hög grad struktur bidrag till komfort

Föreställning 4: Revisorn har inte möjlighet att granska all tillgänglig information utan måste göra avgränsningar och val om vad som ska granskas. Det är i revisionsprocessen som dessa val och avgränsningar görs och vår föreställning är att en hög grad av struktur i denna process skapar en känsla av komfort och trygghet hos revisorn.

Carrington (2010) menar att den enskilde revisorn inte har någon möjlighet att granska all tillgänglig information. Det är därför av stor vikt att belysa vad det är som gör att revisorn känner sig klar med revisionen och när detta skede inträffar. Revisorn måste under processens gång göra olika val och avgränsningar och bestämma sig för i vilken utsträckning detta ska ske i (Öhman, 2004). Vid starten av en granskningsprocess kan

olika orosmoment dyka upp som revisorn i så hög grad som möjligt måste eliminera. Alla orosmoment går dock inte att avlägsna men enligt Carrington (2010) når revisorn en punkt där tillräckligt många av orosmomenten har avlägsnats för att revisorn ska känna sig komfortabel med att signera redovisningen. R1 menar att det är i detta moment den professionella bedömningen kommer in. De har en viss vägledning från de mallar, verktyg och struktur som säger att de ska utföra ett antal stickprov och genomföra ett antal granskningsåtgärder. När han utfört stickproven och alla granskningsåtgärder menar R1 att han uppnått ett mått på komfort. Pentland menar i sin forskning att det ständiga "signerandet" inom revision bidrar till ökad komfort för hela revisionsteamet. Revisorerna attesterar deras arbete genom hela revisionsprocessen och övriga medlemmar i teamet signerar varenda checklista och utfört steg i revisionen. Denna genomgående signering är nödvändig eftersom den påskrivande revisorn är beroende av att andra slutfört sina uppgifter. R3 påpekar att hon måste utgå ifrån sin validitetsbedömning och planeringsstegen som hon gått igenom. Hon går även igenom de frågor som varit väsentliga i granskningen. Detta leder till att hon kan knyta ihop hela revisionen. R3 menar att strukturen underlättar för att säkra upp att saker som skulle göras blir gjorda. Stegen som R3 beskriver kan liknas vid de ritualer som Pentland (1993) menar att revisorn går igenom för att kunna sig komfortabel.

R1 påpekar att det trots strukturen är den enskilde revisorn som måste göra bedömningen att revisionen är klar alternativt att det behövs grävas djupare i någon av frågorna. Han förtydligar sitt svar genom att säga att det handlar om att stämma av olika typer av underlag. Som exempel säger R1 att de, utifrån att kvantifiera vissa saker täcker in en viss procent av till exempel utsläppen hos det granskade bolaget genom att göra stickprov. Gör vi det och inte finner något att anmärka på så är vi nöjda säger R1. Vidare menar han att det handlar om att jaga ifatt tillräckligt mycket bevis, det är där bedömningen kommer in. R1 menar att det är erfarenheten hos revisorn men naturligtvis även stödet i de regler och rutiner som gör att de kan uppnå en känsla av komfort.

R3 tycker att hon känner sig komfortabel, hon menar att branschen har väldigt tydliga ramverk att arbeta efter. R2 instämmer också och svarar att han känner sig komfortabel med att granska utifrån dagens riktlinjer och rekommendationer. Men han vill även lyfta fram att han inte vet hur mycket riktlinjer och rekommendationer egentligen påverkar, men att de till en viss del kan ge en ännu större trygghet om de förbättrades något.

R1 berättar att man måste komma ihåg att granskning av hållbarhetsredovisning trots allt är ett konsult uppdrag som de utför, det är ingen lagstadgad revision. Han menar att det tillslut handlar om att komma överens med kunden om att de ska leverera de värden som kunden vill ha. R1 säger att som revisor ska de bli tillräckligt komfortabla för att skriva på en översiktlig granskningsberättelse men ibland hamnar de i klinch med kunden då kunden inte vill ändra på sina uppgifter. Detta leder till att de måste komma fram till en rimlig lösning på problemet. Han lyfter fram att den dialogen är nog mer sällsynt inom finansiell revision eftersom den är lagstadgad, men att den förmodligen förekommer där också. R1 avslutar med att struktur, regler och riktlinjer inom hållbarhetsområdet trots allt inte är fullt utvecklade, det finns ett mått av tolkningsutrymme i GRI:s riktlinjer till exempel, och deras arbete kan förfinas successivt.

7. Slutsats och diskussion

I detta kapitel redogörs för de slutsatser som vi kommit fram till. Kapitlet bygger på den analys vi gjort där vi jämfört våra fyra föreställningar med de svar vi kommit fram till i intervjuerna. Vi avslutar kapitlet med studiens begränsningar och förslag till fortsatta studier.

Vi vill börja med att presentera vår problemformulering och vårt syfte innan vi redogör för våra slutsatser som baseras på våra fyra föreställningar.

Hur påverkas revisorns subjektiva bedömningar av de standarder och riktlinjer som används i granskningsprocessen med hållbarhetsredovisning?

Syftet med denna uppsats är att skapa förståelse för hur revisorer uppfattar att deras subjektiva bedömningar på olika sätt kan påverkas av de olika regler, riktlinjer och standarder som de följer i deras arbete med granskning av hållbarhetsredovisningar.

Vi anser att det är av stor vikt att undersöka hur revisorernas individuella bedömningar påverkar revisionsarbetet i stort eftersom vi lever i ett revisionssamhälle. Samhället litar på att revisorerna utför sitt arbete på ett korrekt vis och att de har kompetens för att göra rätt bedömningar. I denna kompetens inkluderas även god moral och etik hos revisorerna. Det finns tydliga regler och riktlinjer att följa men en revisor behöver även lägga individuella värderingar i deras arbete. Nutidens företag måste idag bevisa att de tar sitt samhällsansvar för att de ska anses som pålitliga. På grund av det finns det en mängd olika etiska och moraliska aspekter som revisorn måste ta hänsyn till i sitt arbete med granskningen av hållbarhetsredovisningar

Resultatet av vår undersökning visar att de regler, riktlinjer och standarder inte utesluter behovet av revisorns subjektiva bedömningar. Revisorers beslutsfattande vid granskning av hållbarhetsredovisning grundar sig på rekommendationen RevR 6. De fyra respondenterna i vår studie upplever att RevR 6 som rekommendation är tillfredställande och ger dem tillräcklig support i deras arbete. Däremot menar de att det finns goda utvecklingsmöjligheter för både rekommendationen och hela revisionsprocessen. Respondenterna säger att revisionsprocessens struktur, regler och riktlinjer underlättar deras arbete och ökar kvaliteten på deras arbete. Men de menade att subjektiva bedömningar är grunden för hela deras arbete och att ett väl strukturerat arbetssätt aldrig kan utesluta bedömningarna. Respondenterna var tydliga med att

nämna att oavsett strukturen så är det omdömet som är det kritiska i granskningen och menar att det är det som deras arbete handlar om. Däremot tyder respondenternas svar på att struktur i form av mer omfattande struktur underlättar för deras subjektiva bedömningar och de slipper göra professionella gissningar i samma utsträckning. Respondenterna upplever struktur som något positivt och som något som underlättar deras arbete och gör det lättare för dem att göra de bedömningar som krävs i en granskningsprocess. En av respondenterna nämnde även att de har utvecklat egna interna mallar på den revisionsbyrå han arbetar på för hur granskningen av hållbarhetsredovisning ska gå till. Även om svaren från respondenterna visade att de alltid använder sig av deras subjektiva bedömningar när de granskar hållbarhetsredovisningar så säger de att det är betydligt mer komplicerat att granska en redovisning som inte baseras på GRI:s riktlinjer än en som är upprättad därefter. Detta tyder på att revisorer gärna söker efter struktur för att känna sig komfortabla i sitt arbete. Vårt resultat skiljer sig något ifrån det Francis (1996) och Öhman (2006) tar upp i sin forskning. Detta kan bero på att deras forskning baseras på finansiell redovisning och vår studie har ett hållbarhetsperspektiv. Deras studie säger att de subjektiva bedömningarna minskar till följd av en ökad grad struktur medan resultatet i vår studie är att struktur inte på något vis utesluter revisorers subjektiva bedömningar.

En annan slutsats vi kan dra efter att ha genomfört denna studie är att den granskningsteknik som används inom den finansiella revisionen verkar föras över till granskningen av hållbarhetsredovisningar. Uppfattningen vi fick när vi genomförde vår studie var att respondenterna önskar samma höga, om inte ännu högre, grad av struktur som finns inom finansiell redovisning. Respondenterna upplever att de behöver göra fler bedömningar än vad revisorer som granskar finansiell revision behöver göra men trots det så är tillvägagångssättet vid granskning av hållbarhetsredovisning i stort likadant som vid finansiell revision. Utifrån våra intervjuer noterade vi att en vanlig uppfattning är att hållbarhetsredovisning är svår att reglera. Detta beror dels på att hållbarhetsfrågor är komplexa och att hållbarhetsredovisning inte är ett lagstadgat krav för företag. Att det inte är lagstadgat ställer högre krav på revisorns subjektiva bedömning när det gäller att ta ställning till vad som är väsentligt att ta upp i redovisningen och inte. Detta kan ställas i paritet till den finansiella redovisningen där det finns tydliga lagstadgade krav för varje enskild punkt som ska tas upp.

Vår uppfattning var att en hög grad i revisionsprocessen skulle påverka legitimiteten och trovärdigheten hos revisorerna. Tre av våra fyra respondenter höll med om detta och menade att det finns en tydlig koppling mellan struktur och trovärdighet. De menade att genom att följa en noggrann dokumentationsprocess genom hela revisionen så har de belägg på att de gjort allt de kunnat för att utföra en korrekt granskning. Vår fjärde respondent såg inte denna koppling utan menade att det är underförstått på hans revisionsbyrå. Eklöv (2001) menade att denna starka vilja att dokumentera alla steg i processen är för att revisorerna ska ha bevis på att de har följt alla gällande regler och riktlinjer. Vi drar även slutsatsen att revisorers vilja att dokumentera allt bidrar till att uppnå en känsla av komfort. När respondenterna har gått igenom hela revisionsprocessen och eliminerat alla eventuella orosmoment så har de uppnått ett mått på komfort och de kan känna sig nöjda med sitt arbete. Både Carrington (2010) och Pentland (1993) tar i sin forskning upp att det inte går att eliminera alla orosmoment som kan uppstå i en revisionsprocess, men det gäller för revisorn att avlägsna så många av dessa som möjligt.

Slutligen kan sägas att en hög grad av struktur inte utesluter revisorers subjektiva bedömningar som ligger till grund för att kunna utföra en korrekt revision. Det är att hitta en balans mellan de två begreppen som bör ligga i fokus i framtiden. En av våra respondenter (R1) gjorde ett väldigt uttrycksfullt uttalande som vi anser ger ett tydligt svar på hela vår undersökning "Det går aldrig att plocka bort de subjektiva bedömningarna, då kunde det lika gärna vara en robot som utförde granskningen".

7.1 Egna reflektioner och förslag på fortsatta studier

I vår studie valde vi att använda oss av kvalitativ datainsamlingsmetod i form av intervjuer. Vi valde denna metod för att vi ville få en djupare förståelse för hur granskning av hållbarhetsredovisning kan gå till. Vi är medvetna om att vi på grund av vårt val är begränsade och inte kan göra några generaliseringar för revisionsbranschen i stort. Vi kan bara uttala oss om hur våra respondenter går tillväga när de granskar hållbarhetsredovisningar och hur de ställer sig till begreppen struktur och subjektiva bedömningar. För att kunna uttala oss på branschnivå hade det krävts ett större antal intervjuer än de vi genomförde.

Vår ovana att utföra intervjuer är en möjlig begränsning i vår uppsats. Det kan ha gjort att vi inte kunnat gå in på djupet i den utsträckning vi önskade och att vi missat viktiga

aspekter i granskningsarbetet och vilka bedömningar som respondenterna faktiskt gör. Anledningen till att vi inte fått mer djupgående svar på våra frågor om bedömningar vid granskning av hållbarhetsredovisningar kan vara att dessa frågor var för svåra för respondenterna att svara på. Egna bedömningar är något som hör till i ett uppdrag och är antagligen något som en revisor gör varje dag utan att de reflekterar över att de precis gjort en subjektiv bedömning. Detta kan också vara anledningen till varför vi fick mer utförliga svar på frågorna angående proceduren vid granskning av hållbarhetsredovisningar än på frågorna rörande deras subjektiva bedömningar. Frågor gällande tillvägagångssättet för granskningen är mindre känsliga och respondenterna har inget att förlora på att vara ärliga i deras svar. Det kan vara så att respondenterna sätter sig i försvarsposition inför deras profession då de inte anser att deras subjektiva bedömningar borde påverkas av ett tydligt strukturerat arbetssätt. Med hänsyn till detta och vår ovana att genomföra intervjuer kan vi inte utesluta möjligheten att en hög grad av struktur har negativ påverkan på deras bedömningar.

Under arbetets gång har vi funderat över faktorer som skulle kunna förbättrat kvaliteten på vår uppsats om vi hade haft mer tid på oss. Då vi inte kunnat generalisera resultatet i vår studie hade det varit intressant att göra en bredare och större undersökning angående hur revisorer uppfattar att regler och riktlinjer påverkar deras subjektiva bedömningar vid granskning av hållbarhetsredovisningar. Det var svårt för oss att få tag i revisorer som kunde tänka sig att ställa upp på intervjuer. Anledningen till att flera av de tilltänkta respondenterna inte kunde ställa upp var deras brist på tid. Ett tänkbart sätt att komma runt detta vore att komplettera intervjuerna med enkätutskick eftersom det inte uppfattas som lika tidskrävande i respondenternas öron. Vårt syfte med uppsatsen var inte att ta reda på om det finns skillnader i granskningen av hållbarhetsredovisningar mellan olika revisionsbyråer. Dock var detta något som en av våra respondenter tog upp och vi tycker att det vore intressant att läsa en uppsats om denna eventuella skillnad i framtiden.

En annan fråga som dykt upp är om det är möjligt och att ha samma struktur på granskningen av hållbarhetsredovisning som den som finns för granskning av finansiell redovisning. Våra respondenters uppfattning verkade vara att det krävs flera subjektiva bedömningar inom hållbarhetsredovisningsfrågor. Därför ställer vi oss frågande till om granskningen av hållbarhetsredovisning går i rätt riktning när de ökar strukturen eller i alla fall anammar metodiken i finansiell revision. Eftersom det än så länge är frivilligt

för företag att upprätta hållbarhetsredovisningar funderar vi på om det kommer att förenkla eller försvåra för revisorer som granskar hållbarhetsredovisningar.

Referenslista

- Alvesson, M., & Sköldberg, K. (2008). *Tolkning och reflektion - Vetenskapsfilosofi och kvalitativ metod* (2:a uppl.). Studentlitteratur.
- Artsberg, K. (2003). *Redovisningsteori- policy och – praxis*. Malmö: Liber ekonomi.
- Bamber, E. M., Snowball, D., & Tubbs, R. M. (1989). Audit structure and its relation to role conflict and ambiguity: an empirical investigation. *The Accounting Review*, 64(2), 285-299.
- Braun, L. R., & Davis, E. H. (2003). Computer-assisted audit tools and techniques; analysis and perspectives. *Managerial Auditing Journal*, 18(9), 725-731.
- Bryman, A., & Bell, E. (2011). *Business Research Methods* (3:e uppl.). Malmö: Liber AB.
- Carrington, T. (2010). *Revision*. Malmö: Liber AB.
- Carrington, T., & Catasús, B. (2007). Auditing Stories about Discomfort: Becoming Comfortable with Comfort Theory. *European Accounting Review*, 16(1), 35-58.
- Cushing, B., & Loebbecke, J. (1986). Comparison of audit methodologies of large accounting firms. Studies in Accounting Research No 26. *American Accounting Association, Savasota, FL*.
- Deegan, C., & Unerman, J. (2011). *Financial Accounting Theory* (2:a uppl.). Maidenhead: McGraw-Hill Education.
- Denscombe, M. (2009). *Forskningshandboken - för småskaliga forskningsprojekt inom samhällsvetenskaperna* (2:a uppl.). Lund: Studentlitteratur AB.
- DiMaggio, P. J., & Powell, W. W. (1983). The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields. *American Sociological Review*, 48(2), 147-160.
- Dirsmith, M., & McAllister, J. (1982). The organic vs. the mechanistic audit. *Accounting, Auditing & Finance*, 5(3), 214-228.
- Ejvegård, R. (2003). *Vetenskaplig metod* (3:e uppl.). Lund: Studentlitteratur.
- Eklöv, G. (2001). *Auditability as interface: negotiation and signification of intangibles*. Stockholm: School of Business.
- FAR. (2012). *Samlingsvolymen 2012 - revision*. Stockholm: FAR Akademi AB.
- FAR. (den 12 April 2013). FAR. Hämtat från <http://www.far.se/Du-i-din-yrkesroll/Revisor/Revision-andra-bestyckandeuppdrag-och-ovriga-granskningssuppdrag/>
- Fischer, M. J. (1996). Real-izing the benefits of new technologies as a source of audit evidence: an interpretive field study. *Accounting, Organizations and Society*, 21(2/3), 210-242.
- Francis, J. R. (1994). Auditing, hermeneutics and subjectivity. *Accounting, Organizations and Society*, 19(3), 235-269.

- Garvare, R., & Isaksson, R. (2001). Sustainable development: extending the scope of business excellence models. *Measuring Business excellence*, 5(3), 11-15.
- Grafström, M., Göthberg, P., & Windell, K. (2008). *CSR: Företagsansvar i förändring*. Malmö: Liber AB.
- Grankvist, P. (2009). *CSR i praktiken - Hur företag jobbar med hållbarhet för att tjäna pengar* (2:a uppl.). Malmö: Liber AB.
- GRI. (2000-2006). *Riktlinjer för hållbarhetsredovisning*. Hämtat från <https://www.globalreporting.org/resourcelibrary/Swedish-G3-Reporting-Guidelines.pdf>
- Halling, P. (2007). Få hållbarhetsredovisningar i Sverige är bestyrkta. *Balans*(3).
- Hatch, M. J. (2002). *Organisationsteori - Moderna, symboliska och postmoderna perspektiv*. Lund: Studentlitteratur .
- Hemmingsson, K., & Öhlén, M. (2007). *Revisorers arbete i en dubbelbottnad verksamhet - en balans mellan structure och judgement*. Magisteruppsats: Mittuniversitetet. Företagsekonomiska ämnesenheten i Sundsvall.
- ICAEW. (2006). *Fundamentals - Principles-based auditing standards*. Hämtat från <http://www.icaew.com/~media/Files/Technical/Ethics/audit-quality-fundamentals-principles-based-auditing-standards.pdf>
- Jacobsen, D. I. (2002). *Vad, hur och varför?* Lund: Studentlitteratur.
- Joyce, E., & Libby, R. (1982). Behavioral studies of audit decision making. *Journal of Accounting Literature*, Spring, 103-121.
- Jönsson, S. (1988). Accounting Regulations and Elite Structures – Driving Forces in the Development of Accounting Policy. (Chichester: John Wiley).
- Jönsson, S. (2005). *Revisorsrollens nedgång - och fall?*, i Johansson, S-E., Häckner, E. Stockholm: SNS Förlag.
- KPMG. (2008). *Hållbarhetsredovisning i svenska företag*. Hämtat från <http://www.ima.kth.se/utb/MJ1501/pdf/Jenny.pdf>
- KPMG. (den 12 April 2013). *KPMG - Hållbarhetsfrågor*. Hämtat från <http://www.kpmg.com/SE/sv/karriar/student/ uppsatser/Sidor/Hållbarhetsfrågor.aspx>
- Körner, S., & Wahlgren, L. (2008). *Praktisk statistik*. Lund: Studentlitteratur.
- Lantz, A. (2007). *Intervjumetodik* (2:a uppl.). Lund: Studentlitteratur.
- Larsson, L.-O. (2009). *Hållbar affärsutveckling*. Stockholm: FAR SRS Förlag AB.
- Larsson, L.-O., & Ljungdahl, F. (2008). *License to operate - CSR och hållbarhetsredovisning i praktiken*. Stockholm: Ekerlids Förlag.
- MacLulich, K. K. (2001). Dynamics between judgement and structure in formative years in audit practice: Insight from hermeneutics. *The university of Adelaide*.

- Marton, J. (2011). Slutet för den professionella revisorn? *Balans*, ss. 26-27.
- Myers, M. A. (1997). An experimental test of the relation between audit structure and audit effectiveness. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, 1(1).
- Müllern, T. (1994). *Den föreställda organisationen*. Stockholm : Nerenius & Santérus.
- Patel, R., & Davidsson, B. (2003). *Forskningsmetodikens grunder* (3:e uppl.). Lund: Studentlitteratur.
- Pentland, B. T. (1993). Getting Comfortable with the Numbers: Auditing and the Micro-production of Macro-order. *Accounting, Organizations and Society*, 18(7), 605-620.
- Pernfors, B. (1999). Miljöredovisning på väg mot standardiserad granskning. *Balans*(12).
- Power, M. K. (1997). *The Audit Society. Rituals of Verification*. New York: Oxford University Press.
- Power, M. K. (2003). Auditing and the production of legitimacy. *Accounting, Organizations and Society*, 28(4), 379-394.
- Saunders, M., Lewis, P., & Thornhill, A. (2007). *Research Methods for Business Students* (4:e uppl.). Edinburgh: Pearson Education Limited.
- Smith, M., Fiedler, B., Brown, B., & Kestel, J. (2001). Structure versus judgement in the audit process: a test of Kinney's classification. *Managerial Auditing Journal*, 16(1/2), 40-49.
- Sullivan, J. D. (1984). The Case for Unstructure Audit Approach, in Stettler, H.F., and Ford, A., (eds). *Auditing Symposium VII, The University of Kansas*.
- Tan-Sonnerfeldt, A. (2011). *The Development and use of Standards by non-state actors*. Lund: Lund University.
- Tschudi, F. (2005). *Regler, komplexa situationer och känslor, i Johansson, S-E., Häckner, E. och Wallerstedt, E. (red)*. Stockholm: SNS Förlag.
- Westerdahl, S. (2004). "Structure" or "judgement"? A field study in auditing. *Paper presented at Audit in Action workshop, Centre for analysis of risk and regulation, London School of Economics, Februari* .
- Westerdahl, S. (2005). "Vad har de för sig?" - Om revisorers vardag och vad den betyder för etik och lärande i Johansson, S-E., Häckner, E. och Wallerstedt, E. (red). Stockholm: SNS Förlag.
- Öhman, P. (2004). *Revisorers perspektiv på revision - En fråga om att följa upptrampade stigar*. Luleå: Luleå tekniska universitet - Licentiatuppsats.
- Öhman, P., Häckner, E., Jansson, A.-M., & Tschudi, F. (2006). Swedish Auditors' View of Auditing: Doing Things Right versus Doing the Right Things. *European Accounting Review*, 15(1), 89-114.

Bilaga 1 Intervjuguide

1. Inledande frågor

1.1 Går det bra att vi spelar vårt samtal?

1.2 Ålder?

1.3 Vad är din titel?

1.4 Antal år i branschen som revisor/specialist/konsult?

1.5 Antal år som yrkesverksam inom hållbarhetsredovisning?

2. Revisionsprocessen

2.1 Beskriv kort hur revisionsprocessen går till rent praktiskt utifrån planerings-, gransknings- och rapporteringsfasen när ni granskar hållbarhetsredovisning?

2.2 Vilka riktlinjer följer ni? (Följdfråga)

2.3 Använder ni någon utarbetad/färdig mall vid granskning av hållbarhetsredovisning på er byrå?

2.4 Hur skiljer sig revisionsprocessen kring hållbarhetsredovisning åt ifrån traditionell revision?

2.5 Hur ser ni på utvecklingen av revisionsprocessen när det gäller granskning av hållbarhetsredovisning?

2.6 Hur påverkar de regler och riktlinjer ni arbetar efter ditt arbete?

2.7 Får ni tillräckligt med stöd från dessa riktlinjer? (Följdfråga)

3. Struktur kontra bedömning

3.1 Anser ni att ni får göra fler professionella bedömningar vid granskning av hållbarhetsredovisning jämfört med finansiell revision?

3.2 Vilka egna bedömningar måste ni eventuellt göra vid granskning av hållbarhetsredovisning?

3.3 Anser ni att det finns utrymme för individuella bedömningar när det gäller granskning av hållbarhetsredovisning?

3.4 Upplever ni att det är positivt eller negativt med regler och riktlinjer i revisionsarbetet med hållbarhetsredovisning?

3.5 Anser ni att granskning av hållbarhetsredovisning är tillräckligt strukturerad?

3.6 Skulle det vara möjligt att öka subjektiviteten i revisionsarbetet och på vilket sätt skulle det gagna revisionsprocessen?

3.7 Hur har enligt dig balansen mellan struktur och bedömning förändrats under de åren ni har arbetat med granskning av hållbarhetsredovisning?

3.8 Hur har den höga graden struktur påverkat legitimiteten i ditt arbete?

4. Komfort

4.1 Hur förvissar ni er om att du har gjort ett bra och tillräckligt omfattande revisionsarbete när det gäller hållbarhetsredovisning?

4.2 Känner ni er komfortabel med att revidera hållbarhetsredovisningar redovisningar utifrån dagens riktlinjer och rekommendationer?

5. Allmänna frågor

5.1 Ser ni några särskilda problem/frågor som uppstår vid granskning av hållbarhetsredovisning?

5.2 Vad är särskilt viktigt för dig när det gäller granskning av hållbarhetsredovisning?

5.3 Är det något ni vill tillägga angående ert arbete med att granska hållbarhetsredovisningar?