



Examensarbete, 15 hp, för  
Kandidatexamen i företagsekonomi: Redovisning och Revision  
VT 2019

## Lagstadgad granskning av hållbarhetsrapporter

Hur skapar revisorn komfort i  
granskningsprocessen?

Johanna Horn och Lina Nilsson

Fakulteten för ekonomi

**Högskolan Kristianstad | [www.hkr.se](http://www.hkr.se)**

**Author**

Johanna Horn och Lina Nilsson

**Statutory assurance of sustainability reports**

How is comfort created in the assurance process?

**Supervisor**

Heléne Tjärnemo

**Co-examiner**

Maria Bengtsson

**Examiner**

Heléne Tjärnemo

**Abstract**

In the Swedish Parliament, in the year of 2016, a decision was made to amend the law, which forces large companies to submit sustainability reports and forces the company's auditor to review the report. The new area that auditors are faced with, to assure sustainability reports according to law, is an undeveloped area where auditors have little experience. An auditor can never review all information presented by the companies in their reports, and therefore the auditor can first be considered ready with the audit when he or she feels comfortable. A state of comfort is based on the individual's sense of when he or she is finished with his review.

The purpose of this study is to contribute with an increased understanding of what makes auditors comfortable in their assurance of sustainability reports. To fulfill the purpose, we have chosen to do a qualitative study, in the form of interviews and a document study, which is based on an abductive analysis strategy. As a starting point, we chose to use Carrington and Catasús (2007) study of audit as comfort as well as the concepts: the audit profession and the assurance process.

The result of this study shows, among other things, that auditors largely achieve comfort in reviewing sustainability reports by collaborating and taking the help of their colleagues or sustainability specialists. The auditors generally have internal documents to follow, which means that they clearly know when they can feel comfortable with their review. The number of auditors performing this type of review is limited and therefore there is a need for more research when the auditors have collected more experience in the area of statutory assurance of sustainability reports.

**Keywords**

Assurance, comfort theory, sustainability reports, auditor profession, materiality, statutory sustainability reporting, statutory assurance

**Författare**

Johanna Horn och Lina Nilsson

**Lagstadgad granskning av hållbarhetsrapporter**

Hur skapar revisorn komfort i granskningsprocessen?

**Handledare**

Heléne Tjärnemo

**Medbedömare**

Maria Bengtsson

**Examinator**

Heléne Tjärnemo

**Sammanfattning**

I Sveriges Riksdag togs år 2016 ett beslut om lagändring som tvingar stora företag att lämna hållbarhetsrapporter och att låta företagets revisor granska rapporten. Det nya området som revisorer ställs inför, att granska hållbarhetsrapporter enligt lag, är ett outvecklat område där revisorer har lite erfarenhet. En revisor kan aldrig granska all information som företagen presenterar i sina rapporter och därför kan revisorn först anses klar med sin revision när han eller hon känner sig komfortabel. Ett tillstånd av komfort grundar sig i individens känsla för när han eller hon är klar med sin granskning.

Syftet med denna studie är att bidra med en ökad förståelse för vad det är som gör en revisor komfortabel i sin lagstadgade granskning av hållbarhetsrapporter. För att uppfylla syftet har vi valt att göra en kvalitativ undersökning, i form av intervjuer och en kompletterande dokumentstudie, som grundar sig på en abduktiv analysstrategi. Som teoretisk utgångspunkt har vi valt att använda oss av Carrington och Catasús (2007) studie om revision som komfort samt begreppen: revisorsprofessionen och granskningsprocessen.

Resultatet av denna studie visar på att revisorer till stor del uppnår komfort i granskning av hållbarhetsrapporter genom att samarbeta med kollegor eller hållbarhetsspecialister. Revisorerna har generellt interna dokument att följa vilket gör att de tydligt vet när de kan känna sig klara och komfortabla med sin granskning. Antalet revisorer som utför denna typ av granskning är begränsat och därför finns det behov av mer forskning på detta område i framtiden när mer erfarenhet av lagstadgad granskning av hållbarhetsrapporter finns hos revisorsprofessionen.

**Ämnesord**

Granskning, revision som komfort, revisorsprofession, väsentlighetsbedömning, lagstadgad hållbarhetsrapportering, lagstadgad granskning

## Förord

Denna uppsats är en kandidatuppsats, skriven vid Högskolan Kristianstad under hösten 2019. Det har varit ett intressant, givande och intensivt arbete. Under genomförandet av arbetet har vi varit beroende av flera personer som vi vill rikta ett stort tack till.

Först och främst vill vi rikta ett stort tack till vår handledare Heléne Tjärnemo som har varit en stabil klippa att luta oss emot genom hela processen. Tack för att du övertygat oss om att det inte är någon idé att ha panik för att alla frågetecken inte kan rätas ut första veckan.

Vi vill också tacka vår medbedömare Maria Bengtsson, samt våra opponenter för bra feedback och konstruktiv kritik. Vidare vill vi rikta ett tack till Alina Lidén för inspiration till ämnet och stöd i kampen med metodavsnittet, samt Pernilla Karlsson för expertis gällande språk och formalia.

Utan våra familjer och närstående hade det inte blivit någon uppsats, tack för att ni stått stabila och hejat på oss genom hela denna tid.

Sist men inte minst vill vi tacka varandra, vi har tillsammans vandrat genom hopp, förtvivlan, skratt och tårar. Det har varit en tuff, men fin resa, och vi har lyckats komplettera varandra på ett bra sätt genom hela arbetet.

Kristianstad, 29 maj 2019

---

Johanna Horn

---

Lina Nilsson

# Innehållsförteckning

<b>1 Inledning</b> .....	<b>1</b>
1.1 Bakgrund .....	1
1.2 Problematisering.....	3
1.3 Syfte .....	5
<b>2 Teoretisk referensram</b> .....	<b>6</b>
2.1 Teorianvändning.....	6
2.2 Revisorsprofessionen .....	7
2.3 Granskningsprocessen av finansiella rapporter .....	8
2.4 Granskningsprocessen av hållbarhetsrapporter .....	9
2.4.1 Lagstadgad granskning .....	10
2.4.2 Djupgående granskning .....	11
2.4.3 Väsentlighetsbedömning .....	11
2.5 Revision som komfort .....	12
2.5.1 Komfort som lättnad .....	14
2.5.2 Komfort som tillstånd .....	14
2.5.3 Komfort som förnyelse .....	16
2.6 Centrala begrepp från litteraturgenomgången .....	17
<b>3 Metod</b> .....	<b>18</b>
3.1 Forskningsfilosofi.....	18
3.2 Kvantitativa eller kvalitativa metoder .....	19
3.3 Metoder för datainsamling .....	19
3.3.1 Intervjuer .....	20
3.3.1.1 Framställning av intervjuguide .....	21
3.3.1.2 Val av informanter .....	22
3.3.1.3 Analys av intervjuer .....	23
3.3.2 Dokumentstudie.....	24
3.4 Studiens trovärdighet.....	24
<b>4 Empiri och analys</b> .....	<b>26</b>
4.1 Dokumentstudie .....	26
4.2 Revisorsprofessionen .....	27
4.3 Granskningsprocessen .....	30
4.4 Komfort som lättnad.....	33
4.5 Komfort som tillstånd.....	35

4.6	Komfort som förnyelse.....	37
<b>5</b>	<b>Slutsatser .....</b>	<b>40</b>
5.1	Slutsatser av studien .....	40
5.2	Studiens bidrag och förslag på framtida forskning .....	41
5.3	Studiens begränsningar .....	42
<b>6</b>	<b>Referenser.....</b>	<b>44</b>
<b>Bilaga 1,</b>	<b>Institutionalia .....</b>	<b>49</b>
<b>Bilaga 2,</b>	<b>Revisorns yttrande avseende den lagstadgade hållbarhetsrapporten ....</b>	<b>52</b>
<b>Bilaga 3,</b>	<b>Introduktionsbrev till informanter .....</b>	<b>53</b>
<b>Bilaga 4,</b>	<b>Intervjuguide.....</b>	<b>54</b>

# 1 Inledning

Uppsatsens första kapitel ger läsaren en bakgrund till hållbarhetsrapportering och hur ett behov av oberoende granskning utvecklats. Inledningen ger även en introduktion till revisorsprofessionen och dess nya arbetsområde som innebär lagstadgad granskning av hållbarhetsrapporter.

## 1.1 Bakgrund

Finansiell information har under flera år varit en central del av företags rapporter (Gray, 2006) och nu, mer än någonsin tidigare, begär även olika intressenter information som är icke finansiell (Berthelot, Coulmont, & Serret, 2012; Deegan & Unerman, 2011). En viktig rapport för att uppfylla intressenternas höga krav på icke-finansiell information är hållbarhetsrapporten, vilken innehåller upplysningar om konsekvenserna av verksamheten utifrån hållbarhetsfrågor rörande samhällsekonomiska, miljömässiga och sociala aspekter<sup>1</sup> (Almgren, Brorson, & Enell, 2008). De successivt ökande kraven på hållbarhetsrapportering bygger på större medvetenhet om samhällsproblem som till exempel global uppvärmning och hot mot den biologiska mångfalden (Berthelot, *et al.*, 2012; Boiral, *et al.*, 2018; PwC, 2016). Intressenter kräver också kännedom om aktiviteter inom verksamheter som rör hushållande med resurser och investeringar i socialt ansvar (PwC, Lagstadgad hållbarhetsrapport från 2017, 2016). Utvecklingen har gått från att företag enbart behövde berätta om hur de arbetar med hållbarhet, till att krav ställdes på att de skulle visa vad de gjorde och numera också att arbetet de gör måste vara mätbart (Carroll, 2015).

I Sveriges Riksdag togs 2016 ett beslut om lagändring som tvingar stora företag att lämna en hållbarhetsrapport (Prop. 2015/16:193). I samband med detta infördes också krav på att hållbarhetsrapporten, liksom de finansiella rapporterna, måste granskas av företagets revisor (ABL 9:31; ÅRL 6:14). Revisorn ska granska att företag som omfattas av lagen<sup>2</sup> har upprättat en hållbarhetsrapport i enlighet med lagens krav och slutligen lämna ett skriftligt

---

<sup>1</sup> Vi kommer härnäst i uppsatsen referera till frågor om samhällsekonomiska, miljömässiga och sociala aspekter under samlingsbegreppet ”hållbarhetsarbete”.

<sup>2</sup> Mer information om det nya lagkravet finns i Bilaga 1, Institutionalities

yttrande (ÅRL 6:14). I förarbetena till lagen öppnas det för en tolkning och bedömning om vad som är väsentligt för den enskilda klienten, vilket gör att vad som menas med ”i enlighet med lagens krav” kan upplevas diffust. Bedömningen ska inte handla om vad som är väsentligt ur företagets perspektiv, utan vad som kan antas vara av betydelse för företagets intressenter (Prop. 2015/16:193).

Hållbarhetsrapporter publiceras för att möta de sociala förväntningarna som ställs på företags hållbarhetsarbete, och utan en extern oberoende part som granskar rapporten blir informationen opålitlig (Boiral, Heras-Saizarbitoria, Brotherton, & Bernard, 2018; Carrington & Catasús, 2007; Deegan & Unerman, 2011; Pentland, 1993). Utan revision finns risken att företag använder hållbarhetsrapporten som ett relationsverktyg med olika intressenter, istället för att publicera trovärdig information om sitt hållbarhetsarbete. För att öka tillförlitligheten till hållbarhetsrapporter behöver de bli granskade av en extern part. Viktigt är att den externa part som granskar rapporterna är oberoende för att säkerställa, gentemot intressenterna, att rapporterna ger en rättvisande bild av företagets hållbarhetsarbete (Boiral, *et al.*, 2018).

Ett revisionsutlåtande kan aldrig presenteras med fullständig säkerhet (Carrington & Catasús, 2007; Prop. 2015/16:193), och det är under en granskning svårt för revisorn att bedöma när tillräcklig granskning har gjorts då det alltid går att inhämta mer information (Herrbach, 2005). En revisor kan aldrig granska all information som företagen presenterar i sina olika rapporter och därför kan revisorn först anses klar med sin revision när han eller hon känner sig komfortabel. Ett tillstånd av komfort grundar sig i individens känsla när han eller hon är klar med sin granskning (Carrington, 2014; Pentland, 1993). I förarbetena till den nya lagen (Prop. 2015/16:193) står det att omfattningen av upplysningsskyldigheten får avgöras med hänsyn till omständigheterna i det enskilda fallet och vad som är relevant för företaget. Det innebär att granskningen revisorn gör blir komplex och i viss grad grundas i individuella bedömningar. Denna komplexitet visar sig inte bara i granskningen av hållbarhetsrapporter utan är något som genomsyrar hela den kunskapsintensiva revisorsprofessionen (Jeppesen, 2007; Von Nordenflycht, 2010).



## 1.2 Problematisering

Revisorns profession och granskningsprocess har under flera år varit ett välstuderat område (Brante, 2009; Carrington, 2014; Cooper & Robson, 2006). Främst har man studerat revisorns roll i granskning av de finansiella rapporterna, men allt fler studier om revisorns roll i granskning av hållbarhetsrapporter har utförts på grund av det ökade intresset för hållbarhetsfrågor. Tidigare studier har främst forskat om granskningsprocessen av finansiella rapporter utifrån revisorns roll som en oberoende granskare (Craswell, Stokes, & Laughton, 2001; Öhman & Wallerstedt, 2012), hur revisorn kvalitetssäkrar informationen och därmed revisionen (Hummel, Schlick, & Fifka, 2019), och hur revisorn fungerar som en legitimitetsskapande faktor (Chiang & Northcott, 2010; O'Dwyer, Owen, & Unerman, 2011). Studier har även gjorts om revisorns väsentlighetsbedömning (Edgley, Jones, & Atkins, 2014; Hummel, *et al.*, 2019).

Enligt Carrington (2014) grundar sig dessa synvinklar på revision i den nationalekonomiska traditionen, vilken är den tradition forskning kring revision vanligen utgår från. Den nationalekonomiska traditionen studerar hushållning med knappa resurser där aktörer anses vara rationella. Med tiden har den sociologiska traditionen vuxit fram, där man studerar revision utifrån ett beteendevetenskapligt perspektiv (Carrington, 2014). Utifrån den sociologiska traditionen har forskning gjorts för att studera revision som komfort. Studier med sociologisk ansats har främst gjorts inom granskningen av finansiella rapporter (Carrington & Catasús, 2007; Pentland 1993; Sarens, De Beelde, & Everaert, 2009) och mer sällan för granskning av hållbarhetsrapporter. Vi har enbart hittat en tidigare studie i form av en kandidatuppsats som behandlar djupgående granskning av hållbarhetsrapporter där författarna utgår från revision som komfort för att förstå vad som gör att en revisor känner sig klar med sin granskning (Andersson & Forsberg, 2014).

Vid granskning av hållbarhetsrapporter finns en gråzon som lämnar utrymme för både företag, dess intressenter och revisorer att tolka fritt kring vad som ska ingå i hållbarhetsrapporten och hur granskningen ska ske (Boiral, *et al.*, 2018; Pentland, 1993; Wallage, 2000). Likt granskning av finansiella rapporter har revisorer möjlighet att ta hjälp av standarder och riktlinjer när de granskar hållbarhetsrapporter (Hummel, *et al.*, 2019). Det finns en förväntan på företag att de ska lämna väsentliga upplysningar i sina

hållbarhetsrapporter. Vad som är väsentligt varierar beroende på vilken verksamhet som bedrivs i företaget och vilka intressenter de har (PwC, 2016). En generell bild, enligt PwC (2019), av vad som är väsentlig information är de delar av företagens verksamhet där det finns risk för allvarliga konsekvenser för miljö, personal och samhälle. En revisor behöver alltså göra bedömningar, i varje enskilt fall, för att avgöra vad som är väsentligt att granska eftersom denne omöjligt kan granska allt material från företagen. Boiral *et al.* (2018) menar att revisorn kan ställas till svars om något fel uppenbaras i redovisningen som inte visats i revisorns granskning, vilket återigen bekräftar vikten av revisorns väsentlighetsbedömning. Att producera komfort handlar alltså för revisorn om att känna sig komfortabel i granskningsprocessen (Carrington, 2014; Pentland, 1993).

Revision som komfort blir en alltmer vanlig synvinkel på revisorers granskning av finansiella rapporter (Carrington, 2014), vilket gör det intressant att se hur revision som komfort är applicerbart på det nya granskningsområdet i form av lagstadgad granskning av hållbarhetsrapporter. Det nya området som revisorer ställs inför är ett outvecklat område där revisorer har lite erfarenhet, jämfört med granskning av de finansiella rapporterna. Standarderna som finns för granskning av hållbarhetsrapporter är dessutom inte lika utvecklade som standarderna för granskningen av finansiella rapporterna (Boiral, *et al.*, 2018). Trots att det finns riktlinjer och standarder för de olika revisionsbyråerna, kan granskningen skilja sig åt då det i slutändan är den enskilda revisorn som måste göra sin tolkning. Detta gör att granskningsområdena skiljer sig åt och att processen att skapa komfort troligen inte är direkt överförbar mellan olika granskningsområden och inte heller mellan olika individer.

### 1.3 Syfte

Problematiseringen har utmynnat i denna studies syfte som är att *bidra med en ökad förståelse för vad det är som gör en revisor komfortabel i sin lagstadgade granskning av hållbarhetsrapporter.*

De forskningsfrågor som studien ämnar besvara är:

- Vad gör revisorn för att bli komfortabel med sin lagstadgade granskning av hållbarhetsrapporter?
- När känner revisorn sig klar med sin lagstadgade granskning av hållbarhetsrapporter?

## 2 Teoretisk referensram

Uppsatsens andra kapitel kommer att redogöra för revisorsprofessionen, granskningsprocessen av finansiella rapporter och av hållbarhetsrapporter, samt hållbarhetsredovisning. Vidare behandlas väsentlighetsbedömning i granskningsprocessen, samt revision som komfort för att få förståelse för vad det är som gör en revisor komfortabel i sin lagstadgade granskning av hållbarhetsrapporter.

### 2.1 Teorianvändning

Syftet med denna studie är att bidra med en ökad förståelse för vad det är som gör en revisor komfortabel i sin lagstadgade granskning av hållbarhetsrapporter. För att få förståelse för hur revisorer skapar komfort har vi som utgångspunkt valt att använda oss av Carringtons (2014) teori *revision som komfort*, vilken han tillsammans med Catasús (2007) utvecklat och applicerat på granskning av finansiella rapporter. Denna teori bygger på *Nursing theory* av Kolcaba och Kolcaba (1991) som behandlar hur sjuksköterskor skapar komfort för sina patienter inom hälso- och sjukvården. Med *Nursing theory* som grund skapade Carrington och Catasús (2007) ett ramverk som innehåller tre dimensioner av komfort; komfort som lättnad, komfort som tillstånd och komfort som förnyelse. Användbara alternativ till Carringtons och Catasús (2007) dimensioner av komfort har varit få. Så vitt vi vet är studien av Carrington och Catasús (2007) den enda utvecklade studien som behandlar komfortskapande genom olika dimensioner i revisorsprofessionen.

Pentland (1993) är enligt Carrington och Catasús (2007) en av de första författarna att använda komfortteori applicerad på revision, och de har under sin studie inspirerats av hans metod och resultat. Kolcaba och Kolcabas (1991) *Nursing theory* inriktar sig på hälso- och sjukvården vilket gjorde att den inte var direkt applicerbar för att uppfylla vårt syfte. Carringtons och Catasús (2007) dimensioner av komfort kan anses vara en utveckling ut både Pentlands (1993) samt Kolcaba och Kolcabas (1997) studier, vilket ger ytterligare stöd till användningen i denna studie. För att förstå komfortteori och hur revisorer skapar komfort har vi valt att fördjupa oss i de handlingar revisorn gör för att skapa komfort i lagstadgad granskning av hållbarhetsrapporter. För att förstå hur en revisor blir komfortabel i sin lagstadgade granskning av hållbarhetsrapporter krävs förståelse för revisorns

granskningsprocess. Då granskningsprocessen omgärdas av lagkrav, kommer relevanta delar av dessa kort att presenteras i samband med avsnittet om granskningsprocessen av hållbarhetsrapporter, även om lagkrav inte är teori. Vi redogör också för granskningsprocessen av finansiella rapporter för att möjliggöra en jämförelse mellan granskningen av hållbarhetsrapporter och revisorns traditionella granskning<sup>3</sup> av finansiella rapporter.

## 2.2 Revisorsprofessionen

Revisorns roll har varit omdiskuterad ända sedan det växte fram en revisorsprofession (Moberg, Valentin, & Åkersten, 2014). Det professionella arbetet anser Alvehus (2006) grundar sig i lång akademisk utbildning och unika kunskaper. Diskussionerna om professionalism inom revisionsbranschen tycks vara ständigt aktuell och därför finns det mycket forskning om revisorsprofessionen (Brante, 2009). En anledning till att det finns mycket forskning kring revisorers profession anses enligt Cooper och Robson (2006) vara för att man vill förstå hur och varför revisorer fått så stark social och ekonomisk roll i samhället med stort inflytande och hög status. Enligt Johansson (2018) ställer vi höga krav på revisorer och deras kompetens eftersom de fyller en viktig och central funktion i vårt samhälle. Deegan & Unerman (2011) förklarar att utan en extern oberoende part som granskar företags rapporter blir informationen opålitlig. Vikten av oberoende är för att säkerställa, gentemot intressenterna, att rapporterna ger en rättvisande bild av företaget (Boiral, *et al.*, 2018).

En revisor kan ställas till svars när något fel i revisionen uppenbaras, vilket leder till att revisorns profession blir ifrågasatt. Det är oberoendet som gör revisorns bestyrkande värdefullt (Carrington, 2014). Att oberoendet är en viktig faktor i revisionen blir ännu mer uppenbart vid skandaler, till exempel den vid Enron år 2001. När skandalen uppenbarades visade det sig att den anlitate revisionsbyrån var beroende av Enron i form av konsultintäkter från företaget, vilket ledde till att revisorerna inte ifrågasatte redovisningen (Boiral, *et al.*, 2018; Carrington, 2014). Även om det ännu inte skett några liknande

---

<sup>3</sup> Det som benämns traditionell granskning är i denna studie revisorns granskning av finansiella rapporter.

skandaler gällande granskning av hållbarhetsrapporter, är de etiska dilemman desamma (Boiral, *et al.*, 2018). Skandaler som dessa är dock inte bara av ondo, utan de medför också utveckling. Till följd av bland annat skandaler finns det numera bestämmelser för revisorns oberoende i svensk lagstiftning där det förklaras att revisorn ska utföra sina uppdrag med opartiskhet och självständighet, samt vara objektiv i sina ställningstaganden (Revisorslagen, SFS 2001:883). Både lagstiftning och god revisionssed kräver oberoende hos en revisor vilket tvingar revisorer att upprätthålla oberoendet gentemot sina klienter (FAR, 2019). Utan oberoende kan revisorerna inte känna sig komfortabla i granskningsprocessen av både finansiella rapporter och hållbarhetsrapporter (Carrington, 2014).

### 2.3 Granskningsprocessen av finansiella rapporter

För att förstå granskningsprocessen av hållbarhetsrapporter anser vi det viktigt att förstå hur den traditionella granskningsprocessen ser ut. Därför kommer vi använda Carringtons (2014) modell av granskningsprocessen av finansiella rapporter för att ge en översiktlig bild. Carrington (2014) beskriver revisorns granskningsprocess av finansiella rapporter i fyra steg:



Figur 1. Revisorns granskningsprocess (Carrington, 2014, s.41)

Figuren visar i grova drag hur en revisors granskningsprocess av finansiella rapporter går till. Processen inleds med företagsledningens påståenden, och med dessa menar Carrington

(2014) den information som rapporterats av företaget. Därefter sker bestyrkandeåtgärder, vilka är detsamma som granskningsåtgärder, där revisorn samlar in bevis som är till för att säkerställa att påståenden från företagsledningen stämmer. Granskningsåtgärderna är en del i revisorns process för att uppnå komfort. Steg tre, som egentligen genomsyrar hela revisorns arbete, är dokumentation. En revisor dokumenterar alltid vad han eller hon gör, detta på grund av produktionstekniska och juridiska skäl, samt som bevis och kommunikationsmaterial (Carrington, 2014). Revisionsberättelsen är sista steget i granskningsprocessen, det vill säga rapporteringen. Revisionsberättelsen fungerar som ett intyg för att en eller flera revisorer har granskat och bestyrkt det som företagsledningen påstår ha skett i företaget under året. I revisionsberättelsen yttrar sig revisorn om huruvida årsredovisningen har upprättats enligt lag, och i enlighet med god redovisningssed samt om den ger en rättvisande bild av bolagets resultat och ställning (Revisorsinspektionen, 2019). En revisors yttrande i revisionsberättelsen är aldrig en garanti för att fel inte finns i redovisningen, utan enbart att den inte innehåller några väsentliga fel som ger en missvisande bild av företaget (Boiral, *et al.*, 2018; Carrington, 2014; FAR, 2019). FAR<sup>4</sup> (2019) skriver att vilka standarder som används av revisorer och revisionsbyråer varierar beroende på vilken klient och typ av rapport som granskas. Pentland (1993) skriver att professionella revisionsstandarder finns för att behandla problem i termer av risk, och att de tillhandahåller detaljerade tillvägagångssätt för att minska risken för felaktigheter i revisionen, samt för att uppnå säkerhet och komfort.

## 2.4 Granskningsprocessen av hållbarhetsrapporter

Granskning av hållbarhetsrapporter sker i två former. Den första formen av granskning uppstod först efter det nya lagkravet som kom år 2016 (Årsredovisningslagen, SFS 1995:1554). Lagkravet innebär att stora företag ska lämna en hållbarhetsrapport och få ett yttrande av företagets revisor om att hållbarhetsrapporten är upprättad i enlighet med lag. Den andra formen av granskning innebär att företagets revisor granskar hållbarhetsrapporten utöver vad lagen kräver, en så kallad djupgående granskning. Denna granskning är frivillig och regleras inte lag. Nedan kommer vi att redogöra för vad som skiljer dessa två åt och vilken form av granskning denna studie kommer behandla. All

---

<sup>4</sup> FAR är en förkortning av Förening Auktoriserade Revisorer. Läs mer om detta i Bilaga 1, Institutionalialia.

information om den lagstadgade granskningen nedan är hämtad från FAR (2019), detta på grund av att det är den mest utförliga information som finns att hämta kring revisorns lagstadgade granskningsprocess av hållbarhetsrapporter.

#### 2.4.1 Lagstadgad granskning

År 2016 kom ett nytt lagkrav som tvingar stora företag att lämna en hållbarhetsrapport (ÅRL 6:10). I årsredovisningslagen anges de sex områden som ska ingå i en hållbarhetsrapport (se Bilaga 1, Institutionalialia). I samband med lagkravet infördes också ett krav på att företagets revisor ska lämna ett yttrande om att en hållbarhetsrapport upprättats i enlighet med lagen (6:14 ÅRL). Det finns inga krav på att revisorn ska samla några revisionsbevis, dock måste rapporten bli föremål för genomgång i sådan omfattning att revisorn kan konstatera att den i verklig mening utgör en sådan rapport som regleras i lagen (FAR, 2019). I FAR:s rekommendationer står det att:

Hållbarhetsrapporten ska återspegla konsekvenserna av verksamheten. Konsekvenserna beskrivs lämpligen genom att en presentation görs av de för verksamheten mest väsentliga frågorna, vilket åskådliggörs i en väsentlighetsanalys.

Rekommendationen återspeglar den väsentlighetsbedömning som görs vid granskning av finansiella rapporter och bekräftar att en viss bedömning av innehållet bör göras även vid granskning av hållbarhetsrapporter (se Avsnitt 2.4.3, Väsentlighetsbedömning). Företag kan välja att integrera sin hållbarhetsrapport i årsredovisningen, då görs revisorns yttrande om att en hållbarhetsrapport upprättats, i samband med revisionsberättelsen. Företag kan istället välja att publicera hållbarhetsrapporten separat från årsredovisningen och i dessa fall lämnar revisorn sitt yttrande som en del av hållbarhetsrapporten. För att se hur ett sådant yttrande kan se ut enligt FAR:s rekommendationer, se Bilaga 2. Avsikten är att den lagstadgade granskningen av hållbarhetsrapporten ska utföras i samma utsträckning oavsett var den är placerad. I RevR12 (FAR, 2019) förklaras det att innebörden av den lagstadgade granskningen ska avgöras inom ramen för självreglering och utvecklandet av god revisionsred. Därför är oberoendet lika viktigt här eftersom det är en stor del av god revisionsred.



#### 2.4.2 Djupgående granskning

Innan lagkravet, och även efter, väljer vissa företag att få sin hållbarhetsrapport granskad, utöver vad lagen kräver. Granskningen utöver lagen kallas för en djupgående granskning och liknar granskningen av finansiella rapporter där revisorn samlar revisionsbevis och på djupet granskar hållbarhetsredovisningen. I en djupgående granskning måste revisorn ta hänsyn till intressenternas krav och samarbeta med klienten. Enligt Wallage (2000) är det viktigt att tänka på följande begrepp; relevans, förståelse, fullständighet och trovärdighet likt vid granskningen av finansiella rapporter. Den djupgående granskningen omfattas inte av något lagkrav, och precis som vid den lagstadgade granskningen kan företag välja att integrera den i årsredovisningen alternativt lägga den separat. Likt den lagstadgade granskningen har FAR gett ut en rekommendation för den djupgående granskningen, RevR6 (FAR, 2019). Vid den djupgående granskningen kan revisorer använda sig av olika standarder som finns, till exempel har GRI (se Bilaga 1, Institutionalialia) ett tydligt ramverk för hur företag bör rapportera kring sitt hållbarhetsarbete, vilket även revisorer använder sig av i sin djupgående granskning av hållbarhetsrapporter (Hummel, *et al.*, 2019).

#### 2.4.3 Väsentlighetsbedömning

Under revisorns granskningsprocess av finansiella rapporter och hållbarhetsrapporter måste revisorn bedöma vad som är väsentligt att granska. Varför revisorer behöver göra en väsentlighetsbedömning beror på att en revisor omöjligt kan granska allt material från klienten. En revisors yttrande i revisionsberättelsen är aldrig en garanti för att fel inte finns i redovisningen, utan enbart att den inte innehåller några väsentliga fel som ger en missvisande bild av företaget. Edgley *et al.* (2014) samt Davidson och Patel (2003) menar att väsentlighetsbedömning är viktigt i revisorns arbete eftersom väsentlighet belyser vad som är betydelsefull information för användare av rapporterna. Det är också genom väsentlighetsbedömningar företag till viss del bestämmer vad de ska rapportera och hur de ska rapportera, både när det gäller finansiella rapporter och hållbarhetsrapporter. Det är som tidigare nämnt inte bara företag som använder sig av väsentlighetsbedömning, utan revisorn använder sig också av en väsentlighetsbedömning för att avgöra vad han eller hon ska granska (Carrington, 2014). I Årsredovisningslagen (SFS 1995:1554) står det om hur väsentlighet bör behandlas i hållbarhetsrapporter. Det står bland annat om hur företaget bör

rapportera kring väsentliga risker för de olika delarna som ska finnas med i hållbarhetsrapporten:

[...]de väsentliga risker som rör frågorna och är kopplade till företagets verksamhet inklusive, när det är relevant, företagets affärsförbindelser, produkter eller tjänster som sannolikt får negativa konsekvenser[...]

Tidigare studier menar att inom den finansiella granskningen är vad som anses väsentligt en svår bedömning att göra trots att granskning av finansiella rapporter existerat och utvecklats under en längre tid (Moroney & Trotman, 2016; Stewart & Kinney, 2013). Frågan om hur väsentlighetsbedömning kan vara relevant rörande hållbarhetsrapporter har också lyfts, och det har ifrågasatts om det är möjligt att göra en rättvis väsentlighetsbedömning i en hållbarhetsrapport då det även med tydliga riktlinjer som vid granskningen av finansiella rapporter är en komplex uppgift (Boiral, *et al.*, 2018; Carrington & Catasús, 2007; Pentland, 1993). På grund av att hållbarhetsrapportering, i jämförelse med finansiell rapportering, är förhållandevis oreglerad utgör väsentlighetsbedömningen en viktig del. Det är viktigt både för vad som ska redovisas och granskas i hållbarhetsrapporten. Att avgöra vad som utgör väsentligheter inom granskning av hållbarhetsrapporter handlar om professionella bedömningar eftersom vad som är väsentligt varier, beroende på klientens organisation och bransch, vilket bidrar till ytterligare komplexitet i revisorns granskningsprocess (Edgley, *et al.*, 2014).

## 2.5 Revision som komfort

Med tiden har forskning som studerat revision baserad på den sociologiska traditionen ökat (Carrington, 2014). Enligt Carrington (2014) kan sociologi beskrivas som vetenskapen om relationen mellan människan och samhället. Inom den sociologiska traditionen gällande revision finns två perspektiv, komfort och legitimitet<sup>5</sup>. Revision som komfort kan användas ur både revisorns, intressenternas samt företagens perspektiv (Carrington, 2014; Carrington & Catasús, 2007; Pentland, 1993). Begreppen komfort och komfortabel kommer från engelskans *comfort* vilket kan betyda lättnad, ro, hjälp, tröst, välbefinnande, välstånd och

---

<sup>5</sup> Legitimitet innebär att revisorn fungerar som legitimitetsskapande för företaget genom att säkerställa att uppgifterna de lämnar stämmer överens med verkligheten. Revisorn kan också fungera som legitimitetsskapande för sin egen profession genom att göra trovärdiga granskningar i enlighet med god revisionssed (Carrington & Catasús, 2007; Carrington, 2014).

bekvämlighet. Komfortabel i denna studie kommer ha betydelsen av att revisorn känner sig bekväm, och klar, i sin lagstadgade granskning av hållbarhetsrapporter. Revision som komfort behandlar också att intressenter inte ska behöva ifrågasätta rapporternas kvalitet, samt att revision fungerar som ett stöd för företagen i deras redovisning. Ur revisorernas perspektiv handlar komfort om hur revisorn ska veta när han eller hon är klar med sitt arbete, eftersom en revisor aldrig kan granska all information som företag lämnar ifrån sig (Carrington & Catasús, 2007).

Revisorn måste tänka på frågor om vad som är väsentliga (läs mer om väsentlighetsbedömning i avsnitt 2.4.3) och därmed vad som ska granskas, samt vid vilken tidpunkt tillräckligt med granskning har gjorts för att stödja de påståenden som revisorn skriver under i sitt yttrande. Oavsett om revisorn gör en lagstadgad granskning eller en djupgående granskning av hållbarhetsrapporter krävs det en bedömning om företagets påståenden finns med och/eller stämmer. Svaren på dessa frågor finns inte att hitta i någon riktlinje eller standard. Därför måste revisorn själv avgöra detta, och enligt Carrington (2014) blir den slutliga frågan som revisorn måste ställa sig: känner jag mig som revisor klar och komfortabel? När revisorn gjort tillräckligt med granskning för att vara komfortabel, då är revisionen klar. Revision som komfort är inte enbart en känsla som uppstår utan något som revisorn måste arbeta mot för att uppnå, det vill säga ett tillstånd som skapas genom en process. För att uppnå komfort behöver revisorn undanröja osäkerheter som gör att han eller hon inte upplever sitt tillstånd som komfortabelt.

Carrington och Catasús (2007) har utifrån *Comfort theory* utvecklat tre dimensioner av komfort. Dessa tre dimensioner är komfort som lättnad (*the relief sense of comfort*), komfort som tillstånd (*comfort as state*) och komfort som förnyelse (*the renewal sense of comfort*). Nedan redogörs för hur Carrington och Catasús (2007) beskriver de olika dimensionerna av komfort. Deras studie applicerades på granskning av finansiella rapporter, men då dimensionerna bygger på revisorernas individuella känsla, och revisorsprofessionens komplexitet är densamma oavsett vilken granskning som görs, möjliggörs användning av deras dimensioner även på granskning av hållbarhetsrapporter.

### 2.5.1 Komfort som lättnad

Den första dimensionen är komfort som lättnad, och förklarar vilka handlingar som gör att revisorn går från en känsla av *discomfort*<sup>6</sup>, till att han eller hon känner sig komfortabel och klar med sin granskning. Carrington och Catasús (2007) skriver i sin studie att komfort som lättnad vid granskning av finansiella rapporter illustreras av handlingar och interaktioner som revisorer gör för att gå från en känsla av *discomfort* till en känsla av komfort. De menar att all revision börjar i en känsla av *discomfort* som revisorn sedan arbetar för att komma ur. I Carrington och Catasús (2007) studie förklarar deras informanter att utan samarbete med ledning och kollegor blir vägen till att identifiera faktorer som bidrar till *discomfort* svår och krokig. De berättar även att handlingar för att uppnå komfort handlar om en gemensam produkt som skapas av teamet och ingenting som en revisor kan göra själv. Förutom att samarbetet med kollegor är viktigt för att uppnå komfort handlar det även om att samarbeta med klienten. För att övergången från *discomfort* till komfort ska möjliggöras är revisorn beroende av klienten som en informationskälla (Carrington & Catasús, 2007).

Det framkom också att revisorerna upplevde att användningen av riktlinjer och standarder var viktig för att kunna avlägsna *discomfort*. Att bli komfortabel handlar om att arbeta med struktur. Känslan av komfort som uppkommer hos en revisor utöver den ramverk och standarder bidrar med, beskrivs som en magkänsla enligt en av Carrington och Catasús (2007) informanter. Även om majoriteten tyckte att det är riktlinjer och standarder som skapar komfort, beskrevs även personlighet, erfarenhet och integritet också som betydande omständigheter (Carrington & Catasús, 2007). Pentland (1993) är en annan författare som bekräftar att det är handlingar som gör revisorer komfortabla genom att omvandla och rensa i klientens ”oklara” data.

### 2.5.2 Komfort som tillstånd

Den andra dimensionen är komfort som tillstånd. Komfort som tillstånd vid granskning av finansiella rapporter är när alla i teamet har övertygats om att tillräckligt med revisionsbevis har samlats in och det är tid att avsluta revisionen för att lämna ett yttrande. Det handlar

---

<sup>6</sup> *Discomfort* kommer härnäst användas som motsats till komfort och komfortabel då det inte finns någon passande motsvarighet på svenska.

inte om att lämna en hundra procentig revision, eftersom det inte är möjligt för en revisor att granska all information som företagen lämnar ifrån sig. Det handlar istället om ett tillstånd som revisorn uppnår där han eller hon känner sig komfortabel genom att ha granskat det väsentliga. Revisorn kommer då alltid att känna en liten grad av *discomfort*, men när han eller hon som helhet känner sig komfortabel är granskningen klar (Carrington & Catasús, 2007). I den lagstadgade granskningen av hållbarhetsrapporter samlas inte revisionsbevis in, eftersom det inte är något krav enligt lagen. Vid den typ av granskning måste revisorn endast bedöma när tillräckligt med granskning gjorts. I Carrington och Catasús (2007) studie förklarar informanterna att vad som är komfortabelt för *en* revisor behöver inte vara det för en annan. Detta tyder på att det inte finns en enda gemensam nivå där alla revisorer upplever komfort eftersom det är en känsla som grundar sig hos individen (Pentland, 1993).

Tidigare teorier kring när revisorn samlat tillräckligt med bevis och därmed uppnår en känsla av att vara klar, menar att mängden bevis och information som samlas in ska överensstämma med risken hos den specifika klienten (McNair, 1991; Power, 1999, 2003 i Carrington & Catasús, 2007). Detta stämmer överens med de empiriska data som Carrington och Catasús (2007) samlat in. Deras informanter menar att vad man väljer att fokusera på beror på vem man jobbar för, både vad gäller klienten men också vem som bestämmer i den specifika revisionen. Kollegornas erfarenheter och kunskaper är högt värderade bland revisorer, och medvetenheten om den tydliga hierarkin inom revisorsprofessionen är hög. Trots denna tydliga hierarki är alla inblandade i en revision också väl medvetna om att de är beroende av varandra (Carrington & Catasús, 2007).

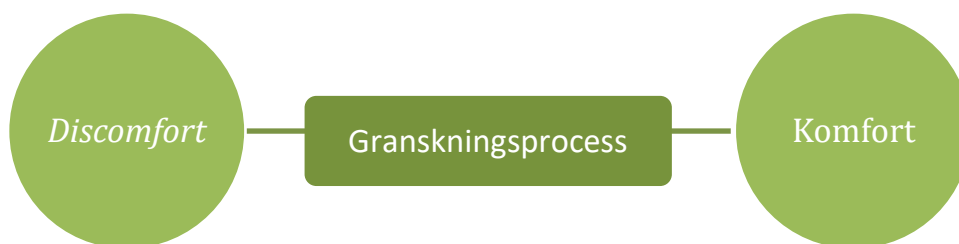
### 2.5.3 Komfort som förnyelse

Den tredje formen av komfort är komfort som förnyelse. Komfort som förnyelse vid granskning av finansiella rapporter handlar om fenomenet av att det som varit väsentligt för en klient ena året, behöver inte vara det nästkommande år. Nivån då komfort uppnås kan variera mellan olika år. Anledningen till denna förändring av väsentlighet beror på förändringar hos klienten, förändringar i riktlinjer och standarder för hur granskningen ska bedrivas och utvecklingen av revisorns erfarenhet av klienten (Carrington & Catasús, 2007; Pentland, 1993). Det visade sig i Carrington och Catasús (2007) studie att inte bara revisorernas egna lärdomar och erfarenheter påverkade hur de ändrar sin syn på vad som är väsentligt för klienterna. När fel uppenbaras i redovisningen riktas det ofta uppmärksamhet mot just revisorn vilket innebär att dess rykte står på spel. Detta gör att media också kan bidra till hur en revisor bedömer väsentlighet vid framtida granskningar. Sammanfattningsvis innebär detta att mycket kan påverka var revisorn gräns mellan *discomfort* och komfort går och hur den förändras (Carrington & Catasús, 2007).

## 2.6 Centrala begrepp från litteraturgenomgången

I litteraturgenomgången har flertalet centrala begrepp presenterats. De tre centrala begreppen är *revisorsprofessionen*, *granskningsprocessen* och *revision som komfort*. Det är i revisorernas granskningsprocess som komfort skapas. För att förstå hur revisorn skapar komfort behöver vi därför förstå vad det är som händer i granskningsprocessen.

Det viktigaste vi tar med oss från tidigare studier om vad som händer i granskningsprocessen är väsentlighetsbedömningarna som revisorerna måste göra, och hur revisorernas profession som en oberoende granskare formar granskningsprocessen. Väsentlighetsbedömningen handlar om att lära känna klienten och förstå var potentiella risker finns och samtidigt förhålla sig oberoende. För att revisorn som individ ska uppnå ett komfortabelt tillstånd i sin granskning har vi utgått från Carrington och Catasús (2007) tre dimensioner: komfort som lättnad, komfort som tillstånd och komfort som förnyelse. Litteraturen utgår från att det finns två tillstånd som en revisor kan uppleva i sin granskningsprocess. Dessa två tillstånd är komfort och *discomfort*. Revisorns granskningsprocess börjar i en känsla av *discomfort*, och genom de olika dimensionerna övergår denna till en känsla av komfort. Att uppnå komfort kan ske på olika sätt och vid olika tidpunkter. Komfort som lättnad, sker i granskningsprocessen genom olika handlingar och väsentlighetsbedömningar som måste göras av revisorn. Komfort som tillstånd, uppstår när hela granskningen och revisionen är klar. Komfort som förnyelse, handlar om fenomenet av att det som varit väsentligt för en klient ena året, behöver inte vara det nästkommande år, det vill säga något som tas med till nästa granskningsprocess. Från början trodde vi att denna dimension skulle vara svår att fånga eftersom revisorer enbart gjort lagstadgad granskning av hållbarhetsrapporter under två räkenskaper. Det visade sig dock vara en användbar dimension för revisorer i denna studie.



**Figur 2.** Revisorns två tillstånd

### 3 Metod

I uppsatsens tredje kapitel kommer vi att argumentera för och presentera vår abduktiva analysstrategi. Vidare kommer vi att diskutera den kvalitativa metod som vi valt att använda och val av datainsamlingsmetod för att uppfylla syftet att bidra med en ökad förståelse för vad det är som gör en revisor komfortabel i sin lagstadgade granskning av hållbarhetsrapporter.

#### 3.1 Forskningsfilosofi

Enligt Davidson & Patel, 2003 är forskarens huvudsakliga uppgift att relatera teori och empiri till varandra. Forskare kan välja mellan deduktiv<sup>7</sup>, induktiv<sup>8</sup> eller abduktiv<sup>9</sup> analysstrategi (Davidson & Patel, 2003; Lind, 2014). Vi använder oss av en abduktiv analysstrategi, vilket visar sig i vår studie då undersökningen inleddes med att söka information om redan existerande teorier. Abduktion innebär att forskaren går fram och tillbaka mellan empiri och teori (Alvesson & Sköldberg, 2008) och är därmed en kombination av induktion och deduktion (Davidson & Patel, 2003). Pendlingen mellan empiri och teori har gjorts för att få en ökad förståelse för hur revisorer skapar komfort i sin granskning av hållbarhetsrapporter. Genom att i våra analyser ha varit öppna för information som vi inte funnit i den teoretiska referensramen, visar det ytterligare på vår abduktiva analysstrategi. Fördelen med att arbeta med en abduktiv analysstrategi är att man inte blir lika låst som om man enbart skulle välja deduktiv eller induktiv analysstrategi (Ahrne & Svensson, 2015; Bell, Bryman, & Harley, 2019; Denscombe, 2016).

---

<sup>7</sup> Deduktiva analysstrategier har teorier som framträdande roll och som utgångspunkt och slutpunkt i forskningsarbetet (Lind, 2014).

<sup>8</sup> Induktiva analysstrategier samlar in empiri för att genom denna ta fram nya teorier (Lind, 2014).

<sup>9</sup> Abduktiva analysstrategier utgör ett mellanting mellan deduktiva och induktiva ansatser. Finns ofta en relativt tydlig teoretisk utgångspunkt. Teorierna används integrerat i arbetet med den empiriska delen av undersökningen (Lind, 2014).



### 3.2 Kvantitativa eller kvalitativa metoder

Samhällsvetenskaplig forskning delas upp i två metoder, kvantitativ och kvalitativ metod. Den kvalitativa metoden utvecklades genom den kritik som fördes mot den kvantitativa metoden. En kvalitativ metod används när forskare undersöker fenomen på djupet snarare än på bredden (Ahrne & Svensson, 2015). Eftersom syftet med uppsatsen är bidra med en djupare förståelse för vad det är som får en revisor att känna sig komfortabla i sin granskning av hållbarhetsrapporter var en kvalitativ metod mest lämplig. Sarens *et al.* (2009) skriver att en kvalitativ studie skapar möjlighet till nya insikter i ämnet som studeras vilket var passande då det finns begränsad kunskap om revisorns komfortskapande i den lagstadgade granskningen av hållbarhetsrapporter. I motsats till den kvantitativa metoden är det ofta ett fåtal individer som ingår i en kvalitativ undersökning. En nackdel med kvalitativ metod är att studierna blir mindre representativa och svåra att generalisera eftersom tolkningarna är nära sammankopplat till forskarens jag (Denscombe, 2016). Men eftersom syftet inte är att generalisera fann vi en kvalitativ metod bäst lämpad för att uppnå vårt syfte.

### 3.3 Metoder för datainsamling

För att uppnå studiens syfte behövde vi data som baseras på åsikter, uppfattningar och känslor och ansåg därmed att intervjuer var en användbar insamlingsmetod. Denscombe (2014) förklarar att intervjuer ger bäst utdelning när avsikten är att utforska komplexa fenomen, vilket gav oss ytterligare stöd i vårt val av insamlingsmetod. Ett vanligt sätt att göra kvalitativa studier trovärdiga är att använda sig av mer än en metod, som inom forskning kallas triangulering (Ahrne & Svensson, 2015). Triangulering kan klassificeras i två typer; triangulering mellan kvalitativ och kvantitativ metod, eller inom respektive metod (Thurmond, 2001). Vi har valt att använda triangulering inom kvalitativ metod genom att göra intervjuer och en kompletterande dokumentstudie. Syftet med detta var att öka trovärdigheten genom en extra kontroll, vilket enligt Ahrne och Svensson (2015) ökar sannolikheten att komma fram till en mer korrekt beskrivning av det man vill studera. Genom triangulering har vår dokumentstudie bidragit till en viss bakgrundsförståelse för hur revisionsbyråerna arbetar med granskning av hållbarhetsrapporter. Genom intervjuerna fick vi mer djupgående information om granskningsprocessen av hållbarhetsrapport för att kunna förstå vad det är som gör revisorer komfortabla.

### 3.3.1 Intervjuer

Den vanligaste typen av intervju är personliga samtal där forskare i möten med informanter ställer sina frågor. Semistrukturerade intervjuer bygger på förutbestämda teman som är kopplade till studiens litteratur och teorier (Bell, *et al.*, 2019). Vi hade förutbestämda frågor, men som inte behövde följas strikt, utan anpassades efter informantens svar och den pågående dialogen (Denscombe, 2016; Kvale & Brinkmann, 2009). Även om fördelarna med intervjuer är många finns det kritik mot intervjuer som forskningsmetod. Den främsta kritiken som måste tas hänsyn till är ifrågasättandet av trovärdigheten, vilket även är en kritik som riktas generellt mot kvalitativa metoder. Vid intervju som val av datainsamlingsmetod riktas kritiken ofta mot att det inte går att ta för givet att människor gör det de säger att de gör. Det är också upp till den som ställer frågor i en intervju att tolka informantens svar, vilket kan skapa en snedvridning av det som verkligen framkom under intervjun. Intervjuer kan ske på olika sätt, som öga mot öga eller via telefon. För- och nackdelarna med intervjuer över telefon är desamma som vid intervjuer som sker öga mot öga, däremot kan man vid telefonintervjuer rikta kritik mot att man inte kan tyda informantens minspel och kroppsspråk. Dock kan det också finnas fördelar, till exempel kan jobbiga frågor blir lättare att ställa när forskaren inte behöver möta informanten personligen (Bell, *et al.*, 2019).

Intervjuerna i denna uppsats genomfördes under maj månad år 2019 och varade ca 30 minuter vardera. Vi valde att göra fem semistrukturerade intervjuer varav det i en intervju deltog två revisorer. Tre intervjuer genomfördes genom personliga möten och tre genomfördes via telefon. Innan intervjuerna fick varje informant information om uppsatsens syfte och fick ta del av de teman och några övergripande frågor som intervjuerna avsåg att behandla (Denscombe, 2014). En nackdel med att skicka ut teman och frågor i förväg skulle kunna vara att svaren kan bli efterkonstruerade då informanten får tid att förbereda sig på vad han eller hon ska svara (Bell, *et al.*, 2019). Vi ansåg dock att det skulle ge informanterna möjlighet att ge mer utvecklade svar. Ett annat skäl var att revisorerna har mycket att göra, och att de kunde förbereda sig innebar att intervjun blev mer effektiv och därmed inte lika lång. Innan intervjuerna skickades även information om informantens rättigheter och hur mötet var planerat, se Bilaga 3 (Bell, *et al.*, 2019). Varje intervju transkriberades och för att öka trovärdigheten valde vi att skicka ut transkriberingarna till

informanterna som en säkerhet. Om vi uppfattat något fel fick informanterna en chans att säga ifrån. Önskvärt hade varit att komplettera intervjuerna med observationer, till exempel skuggning av revisorers arbete med lagstadgad granskning av hållbarhetsrapporter, för att säkerställa att det informanterna säger stämmer överens med vad de faktiskt gör (Ahrne & Svensson, 2015). Men då vi var tidsmässigt begränsade, och tidpunkten för granskning av hållbarhetsrapporter inte samspelade med tidpunkten för vår studie, kunde detta inte genomföras.

### 3.3.1.1 Framställning av intervjuguide

Semistrukturerade intervjuer innebär att forskarna har en lista av teman och frågor som ska ställas och dessa brukar framställas i en intervjuguide. Vi valde att utforma en intervjuguide (se Bilaga 4, Intervjuguide) som syftade till att fungera som ett ramverk för vilka teman som skulle tas upp under intervjuerna (Bell, *et al.*, 2019). En intervjuguide är ett bra verktyg för att skapa en grund för att alla intervjuer som utförs täcker samma områden. Det visar på att den som ställer frågorna på ett noggrant sätt har utvärderat vad som är viktigast att ta reda på inom den begränsade tid som avsätts vid olika (Quinn Patton, 2002). Vidare ökar intervjuguiden trovärdigheten genom att den skapas utifrån det teoretiska ramverket och försäkrar därigenom att det uppsatsen ämnar undersöka verkligen undersöks (Davidson & Patel, 2003). Utvecklandet av vår intervjuguide gjordes med inspiration från Carrington och Catasús (2007) studie, samt en kandidatuppsats där författarna haft Thomas Carrington som handledare (Andersson & Forsberg, 2014). Genom dessa inspirationskällor, som bland andra också legat till grund för vår teoretiska referensram, skapade vi olika teman.

Dessa teman speglade de avsnitt vi har i vår teoretiska referensram, vilka är revisorsprofessionen, granskningsprocessen och revision som komfort. Under varje tema skapades frågor för att ge så bra förutsättningar som möjligt för insamlingen av vårt empiriska material. Vi funderade noga på vilken typ av frågor det var vi skulle ställa och hur de skulle formuleras för att få informanten att berätta för oss om de olika fenomen vi funderade på (Quinn Patton, 2002). Frågorna som ställdes till informanten var av bred karaktär och till hjälp hade vi egna anteckningar och följdfrågor för att inte missa något av det vi önskade svar på.

Eftersom tidigare studier skriver om den risk som en revisor måste ta vid granskning av finansiella rapporter och att de vid fel kan bli ifrågasatta i sin profession, ställde vi frågor om ifall denna risken var densamma för den lagstadgade granskningen av hållbarhetsrapporter. För att fånga olika fenomen kring granskningsprocessen och för att få en förståelse för hur den går till ställde vi också frågor kring ramverk, standarder och interna riktlinjer. För att fånga granskningsprocessen bad vi informanterna beskriva hur de går tillväga i sin lagstadgade granskning av hållbarhetsrapporter. Då väsentlighetsbedömning är en viktig del i granskningsprocessen ställde vi frågor om dessa områden i samband med varandra. Vi ställde frågor om i vilken utsträckning de behöver ta hänsyn till innehållet i rapporterna och om den lagstadgade granskningen kräver någon väsentlighetsbedömning. När vi utformade frågorna om revision som komfort valde vi att inte formulera dem kring ordet komfort och *discomfort* då det kan upplevas främmande för informanten. Istället använde vi begrepp som bekväm, lättnad och osäkerhet. Vi valde ställde frågor om när revisorn känner sig klar, och hur han eller hon gör när osäkerhet upplevs för att få svar på hur revisorn känner sig komfortabel.

### 3.3.1.2 Val av informanter

Informanterna valdes utifrån att de skulle arbetat med granskning av hållbarhetsrapporter eftersom syftet med uppsatsen är att bidra med en ökad förståelse för vad det är som gör en revisor komfortabel i sin lagstadgade granskning av hållbarhetsrapporter. Tidigare studier har valt att enbart fokusera på en typ av revisor (till exempel revisorsassistenter). Vi valde att inte avgränsa oss då granskningen av hållbarhetsrapporter är relativt ny för revisorer och därför ansåg vi att det skulle bli svårt att få ett rimligt antal intervjuer om vi begränsade oss. Först kontaktade vi *Big 4's* hållbarhetsansvariga för att få vidare kontaktuppgifter till revisorer som stämde överens med våra kriterier. För att få kontakt med revisorer som passade för den valda avgränsningen kontaktades informanterna via mejl. Men efter begränsad respons från *Big 4*-byråer valde vi att även kontakta mindre revisionsbyråer. Dessa hade i regel ingen hållbarhetsansvarig och vi tog därför istället kontakt med kontorschefen på respektive ort som likt hållbarhetsansvariga gav oss kontaktuppgifter till revisorer som matchade vår efterfrågan. Trots att vi inte avgränsat oss till en typ av revisor visade det sig vara svårt att få revisorer att ställa upp på intervjuer. Detta på grund av hög arbetsbelastning samt att det inte är många revisorer och hållbarhetsspecialister som gjort

denna typ av granskning. Efter vår första intervju förstod vi att mycket av granskningen görs av hållbarhetsspecialister, därför valde vi även att ta kontakt med fler av denna profession för att få förståelse för granskningsprocessen. Tabell 1 visar en sammanställning över våra informanter i kronologisk ordning.

**Tabell 1.** Sammanställning informanter

VEM	BYRÅ	TITEL	TYP AV INTERVJU
I1	<i>Big-4</i>	Hållbarhetsspecialist	Telefonintervju
I2	<i>Big-4</i>	Auktoriserad revisor	Telefonintervju
I3	Mindre byrå <sup>1)</sup>	Auktoriserad revisor	Personligt möte
I4	Mindre byrå <sup>1)</sup>	Auktoriserad revisor	Personligt möte
I5	<i>Big-4</i>	Auktoriserad revisor	Telefonintervju
I6	<i>Big-4</i>	Hållbarhetsspecialist	Personligt möte

<sup>1)</sup> I3 och I4 intervjuades vid samma tillfälle

Anledningen till att en del intervjuer gjordes via telefon var att några av informanterna hade sin arbetsplats i andra län, till exempel Stockholm.

### 3.3.1.3 *Analys av intervjuer*

Vi valde att använda oss av tematisk analys och kodning av intervjuerna. Enligt Bell *et al.* (2019) är tematisk analys ett av de vanligaste angreppssätten att analysera kvalitativa data. Ett tema är en kategori som är relaterad till forskarens fokus. Vi använde oss av Braun och Clarke (2006) steg-för-steg-guide för att tematiskt analysera empirin i intervjuerna. Guiden är uppbyggd på sex steg varav det första innebar att lära känna materialet genom att transkribera intervjuerna och markera viktig information för att få en övergripande bild av eventuella samband. Det andra steget bestod av att skapa initiala koder genom att koda de samband vi identifierade i första steget. Det tredje steget gick ut på att identifiera teman från våra centrala begrepp, *revisorsprofessionen*, *granskningsprocessen* och *revision som komfort*. I steg fyra och fem sammanställde vi informationen i Excel genom att först

definiera och döpa våra teman. Därefter kopplade vi den kodade informationen till teman för att enklare kunna se mönster. Det sista steget var att sammanställa resultatet.

### 3.3.2 Dokumentstudie

På grund av att vi fick färre intervjuer än önskvärt kompletterade vi datainsamlingsmetoden med en dokumentstudie (Bell, *et al.*, 2019) av olika revisionsbyråers hemsidor och årsredovisningar för räkenskaperna 2017 och 2018. I denna studie innebar dokumentstudien insamling av information om revisionsbyråernas granskningsprocess och hur de tagit till sig det nya lagkravet 2016 som innebär att stora företag måste lämna en hållbarhetsrapport och låta sin revisor lämna ett yttrande. Informationen hämtades från både stora<sup>10</sup> och mindre revisionsbyråers hemsidor och årsredovisningar för att möjliggöra jämförelse. Det första vi gjorde var att undersöka vad revisionsbyråerna som arbetar med granskning av hållbarhetsrapporter säger att de gör och hur de arbetar med detta, men även för att se hur mycket information olika byråer publicerat kring ämnet och tjänsten. För att hitta information om granskning av icke-finansiell information och hållbarhetsrapporter i årsredovisningarna och hemsidorna tittade vi främst på områdena *risk advisory*, *assurance* och vilka tjänster de erbjuder. Dokumentstudien hjälpte oss att få en bakgrundsförståelse för hur revisionsbyråerna arbetar med, och ser på, granskning av hållbarhetsrapporter. Under intervjuerna framkom det att de stora byråerna hade interna dokument för granskning av hållbarhetsrapporter, vilka vi dessvärre inte fick ta del av. Vi valde att studera följande revisionsbyråer: PwC, KPMG, EY, Deloitte, Grant Thornton, Exset Revisionsbyrå, Mazars SET revisionsbyrå och REFA Revision.

## 3.4 Studiens trovärdighet

Varje intervjusituation är unik, därför är det i kvalitativa studier svårt att definiera trovärdigheten (Davidson & Patel, 2003). Vi har i studien valt att stärka trovärdigheten genom att noggrant förklara vårt skapande av intervjuguiden, men också hur vi kodat och analyserat informanternas svar. Både i skapandet av vår intervjuguide och i analysen av informanternas svar har det teoretiska ramverket använts på ett strukturerat sätt. Davidson

---

<sup>10</sup> Vi kommer benämna KPMG, PwC, Deloitte, EY och GT som ”stora byråer” i denna studie.

& Patel (2003) menar att författaren kan sätta en prägel på delar av empirin vid transkribering, då talspråk och skriftspråk inte är de samma. Detta har vi försökt motverka genom att göra en så exakt transkribering som möjligt och även tagit noggrann hänsyn till tonfall (och kroppsspråk) i våra tolkningar av svaren. Vi har försökt skapa transparens i empirin genom att återge citat och ordagranna uttalanden. Under studiens gång anpassade vi valet av informanter efter hur vi kunde få ut mesta möjliga information kring hur den lagstadgade granskningen av hållbarhetsrapporter går till. Vi anser även att vi stärkt uppsatsens trovärdighet genom att vi tagit hjälp utifrån för att få objektiva utlåtanden om studien, detta i form av vår handledare och opponenter.

## 4 Empiri och analys

Uppsatsens fjärde kapitel ger läsaren inledningsvis en presentation av empirin från vår dokumentationsstudie av revisionsbyråers årsredovisningar och hemsidor. Vidare redogörs för empirin utifrån de centrala begreppen *revisorsprofessionen*, *granskningsprocess* och *revision som komfort* som samlats under intervjuerna. I samband med detta följer en tematisk analys av det empiriska materialet.

### 4.1 Dokumentstudie

Vår ambition var att få ta del av interna dokument för att få en bättre förståelse för hur den lagstadgade granskningsprocessen av hållbarhetsrapporter går till. Efter mejlkonversationer med hållbarhetsansvariga och genom intervjuer insåg vi att det var dokument som byråerna inte kunde dela med sig av. Därefter sökte vi oss till externa dokument, i detta fall årsredovisningar och hemsidor, för att skapa oss en förståelse för granskningsprocessen. Genom att studera dessa olika dokument finner vi en stor skillnad i hur mycket information som finns externt om lagstadgad granskning av hållbarhetsrapporter hos revisionsbyråerna. PwC (2018) är den revisionsbyrå som tydligt i sin årsredovisning skriver om det nya lagkravet och hur det har påverkat byråns verksamhet. De skriver även om den lagstadgade granskningen av hållbarhetsrapporter i sin årsredovisning och uttrycker att kundernas verksamheter blir alltmer komplexa och att efterfrågan ökar på revisorsyttrande över icke-finansiell information. PwC nämner att det nya lagkravet för granskning av hållbarhetsrapporter som kom 2016 har ökat efterfrågan på tjänster inom hållbarhetsredovisning. Byrån menar även att många företag har ambitioner som sträcker sig längre än lagkravet, således en djupgående granskning.

En likhet mellan stora och små revisionsbyråer är att ingen i sin årsredovisning beskriver hur den lagstadgade granskningen går till. Det finns en variation mellan stora revisionsbyråer, men även mellan stora och små revisionsbyråer. Mycket som redovisas kring hållbarhet på byråernas hemsidor handlar om vilka tjänster de erbjuder kring hållbarhetsredovisning och rapportering. Mazars som är en mindre byrå rekommenderar på sin hemsida att företag ska låta en revisor granska innehållet i hållbarhetsrapporten för att öka trovärdigheten. Till hjälp använder de en standard som de menar bygger på en



internationell standard, men skriver inte vilken (Mazars, 2018). KPMG (2018) skriver att de erbjuder granskning av hållbarhetsredovisning och deras mål är att förbättra hållbarhetsarbete och fokusera på väsentliga frågor och slutligen bidra med transparent informationsgivning. Trots att alla revisionsbyråer skriver vilka tjänster de erbjuder, får man som utomstående ingen inblick i hur deras granskning går till. De stora byråerna har väldigt snarlika beskrivningar av vad det är för typ av hållbarhetsrelaterade tjänster som de erbjuder.

Mycket fokus under dokumentstudien hamnade på PwC på grund av att det var kring deras verksamhet det gick att samla mest information utan tillgång till deras interna dokument. Det kunde utläsas vilka byråer som var i framkant gällande granskning av hållbarhetsrapporter, både lagstadgad och djupgående. Det visade sig att även en av de mindre byråerna engagerade sig i denna typ av granskning, men att inte heller de kunde dela med sig av vilka riktlinjer de använde sig av. Det hade varit önskvärt att få ut mer information av denna dokumentstudie, men då den lagstadgade granskningen av hållbarhetsrapporter är relativt ny även för revisorer förväntas utbudet av extern information att växa med tiden.

## 4.2 Revisorsprofessionen

Tidigare studier visar på att vi ställer höga krav på revisorer och deras kompetens eftersom de fyller en viktig och central funktion i vårt samhälle (Johansson, 2018). Synen på revisorn som en oberoende granskare med syfte att skapa tillförlitlighet i företagets rapporter är främst uppenbar i granskningen av finansiella rapporter (Deegan & Unerman, 2011). Revisorns roll i granskning av hållbarhetsrapporter skiljer sig från den roll han eller hon har vid den traditionella granskningen av finansiella rapporter. Skillnaden beror på att revisorn inte behöver samla in revisionsbevis, utan enbart yttra sig om att en hållbarhetsrapport har upprättats i enlighet med lag (FAR, 2019). En av revisorerna på den mindre byrån, I4, berättade att den lagstadgade granskningen av hållbarhetsrapporter inte kändes lika meningsfull som vid granskning av finansiella rapporter:

Jag kan ju tycka att det inte känns meningsfullt om jag ska vara riktigt ärlig, alltså, vi känner oss kanske inte lika bekväma i det här som när vi granskar en årsredovisning, jag menar det är vår profession att granska finansiella rapporter och sen är det ofta att man pådyvlar revisorer att vi ska skriva intyg för rätt mycket som kanske är lite utanför vår kompetens. (I4)

Som informanten beskriver låter företag ofta sin revisor skriva yttrande för att öka sin trovärdighet. Att revisorn används för att öka trovärdigheten i företags hållbarhetsrapporter bekräftar det förtroende som samhället enligt Johansson (2018) känner för revisorer, trots att I4 i detta fall anser att de saknar kompetens inom granskning av hållbarhetsrapporter. Även revisorer från de stora byråerna (I2 och I5) kunde känna att de saknade erfarenhet för den lagstadgade granskningen av hållbarhetsrapporter, och lät därför hållbarhetspecialister utföra en stor del av granskningen.

Tidigare forskning har visat på att revisorn kan bli ifrågasatt om fel uppenbaras i klientens redovisning, på grund av ansvaret han eller hon innehar i sin traditionella granskning av finansiella rapporter (Boiral, *et al.*, 2018; Carrington, 2014). Vi valde därför att ställa frågor om revisorerna upplever att de kan bli ifrågasatta när det gör en lagstadgad granskning av hållbarhetsrapporter eftersom de enbart behöver lämna ett yttrande om att en hållbarhetsrapport har upprättats och inte behöver bevisa att informationen är trovärdig och sann. I5 som är revisor ansåg att de inte blev ifrågasatta trots att de inte behöver samla in revisionsbevis:

Nej det tycker jag inte. Det är ju liksom de krav som ställs i enlighet med årsredovisningslagen och det tittar vi ju på. (I5)

En annan revisor (I2) bekräftade att hon aldrig fått en fråga om hållbarhetsrapporten på bolagsstämmor, och aldrig fått kritik för att ha gjort för lite granskning av hållbarhetsrapporter. Revisorn, I2, menar att de som får frågor om hållbarhetsrapporteringen på stämmorna är företagen, inte revisorerna. I3 och I4 från den mindre byrån säger att det inte är samma risk att granska hållbarhetsrapporter som finansiella rapporter. Trots det känner att de kan bli ifrågasatta om någon annan skulle gå in och granska samma företag som de är revisor till, till exempel, arbetsmiljön hos företagets underleverantörer, och det visar sig att rapporten inte stämmer överens med sanningen. Däremot gör I4 det tydligt att det inte är revisorns ansvar att gå in och kolla så att informationen verkligen stämmer. Det är inte direkt jämförbart med hur deras ansvar ser ut när det gäller de finansiella rapporterna där ansvaret är betydligt mer omfattande (Boiral, *et al.*, 2018). Senare under samma intervju bekräftar I3 och I4 återigen att de kan

bli ifrågasatta och att det kan beror på att den lagstadgade granskningen ligger utanför deras kompetensområde:

Kanske inte på samma vis som för finansiella rapporter, men vi kan ju bli ifrågasatta kan jag ju tycka, i och med att detta ligger utanför vårt kompetensområde, i alla fall vår lille byrå.  
(I4)

I vår intervjuguide hade vi en fråga om oberoende, som under intervjuerna kändes överflödigt att ställa då det är en viktig del i revisorernas arbete. Revisorerna påpekade däremot vid flera tillfällen vikten av oberoende, utan att frågan ställdes. Är en revisor inte oberoende strider det mot god revisions sed och revisorslagen, vilket leder till att revisorn aldrig kan känna sig komfortabel om han eller hon riskerar sitt oberoende (FAR, 2019).

Sammanfattningsvis konstaterades följande kring revisorsprofessionen. Revisorer och hållbarhetsspecialister från de stora byråerna upplevde inte att de kunde bli ifrågasatta eftersom de granskar det som lagen kräver. Däremot påpekade en revisor att företagen kan ställas till svars av intressenter som läst deras hållbarhetsrapport och ifrågasätter deras hållbarhetsarbete. Revisorerna på den mindre byrån upplevde å andra sidan att de kan bli ifrågasatta eftersom den lagstadgade granskningen ligger utanför deras kompetensområde och att de saknar erfarenhet av hållbarhetsfrågor. Dessutom har inte den mindre revisionsbyrån tillgång till lika mycket resurser som de stora byråerna. Revisorerna från den mindre byrån ansåg dessutom att den lagstadgade granskningen av hållbarhetsrapporter inte var meningsfull i samma utsträckning som granskningen av de finansiella rapporterna, eftersom lagen inte kräver att man granskar innehållet i hållbarhetsrapporten.

Alla revisorer var överens om att den lagstadgade granskningen skiljer sig från granskningen av finansiella rapporter eftersom bevisbördan är högre och revisorerna tar en högre risk i granskningen av de finansiella rapporterna. Skillnaden i revisorernas upplevda känsla mellan lagstadgad granskning av hållbarhetsrapporter och granskning av finansiella rapporter kan bero på att den lagstadgade granskningen är ny och ännu är det inte många intressenter som vet vilka krav som ställs på företag och revisorer. Med växande kunskap och erfarenhet kring det nya lagkravet kan det spekuleras kring att kritik även kommer att växa fram mot den lagstadgade granskningen av hållbarhetsrapporter som inte kräver att revisorn samlar in revisionsbevis (Boiral, *et al.*, 2018). Det är motsägelsefullt gentemot

revisorns profession att inte samla in bevis från klienten då deras uppgift traditionellt sätt är att styrka att klientens information är sann (Cooper & Robson, 2006).

### 4.3 Granskningsprocessen

För granskning av de finansiella rapporterna finns det en tydlig och välkänd struktur för hur granskningsprocessen går till, vilket syns i tidigare studier (Boiral, *et al.*, 2018; Carrington, 2014). Det är revisorn som gör all granskning och alla steg i processen är tydliga (Carrington, 2014). Det första som framkom under intervjuerna kring granskningsprocessen var att vem som gör den lagstadgade granskningen av hållbarhetsrapporter skiljer sig åt mellan revisionsbyråerna och att den ser annorlunda ut gentemot granskningen av finansiella rapporter. Alla revisionsbyråer i studien har en revisor som lämnar yttrande, precis som vid finansiella rapporter, men vem som gör själva granskningen varierar. De stora revisionsbyråerna har specialister som fungerar som stödfunktion till revisorerna i den lagstadgade granskningen av hållbarhetsrapporter. I1 som är hållbarhetsspecialist förklarade följande:

Hos oss är det vårt team som jobbar med granskning av hållbarhetsredovisningar. Så vi sitter som en, man kan säga att *assurance* sitter som en stödfunktion till *audit* så alla revisorer har oss [*assurance*] som stödfunktion när det kommer till hållbarhetsfrågor. (I1)

Den mindre byrån har inte denna resurs, och eftersom revisorerna på denna byrå enbart gjort en lagstadgad granskning och inte förväntar sig att behöva göra fler granskningar av hållbarhetsrapporter är det ingenting som de överväger att skaffa. Revisorerna på den mindre byrån förklarade dock att om de har frågor och inte anser sig kunna göra egna bedömningar skulle de kontakta specialister, precis som de gör vid frågor i granskningen av finansiella rapporter. I3, revisor på den mindre byrån, berättade följande:

Sen har vi ju samarbeten med andra specialister så är vi helt frågande får vi ju ringa och fråga. Så är det om allt, man kan inte allt, en revisor kan generellt mycket eller har stort spektra men man kan kanske inte allt ner på detalj, men jag menar är det skattefrågor får man ringa skattekonsulter. (I3)

Som förklarats tidigare är lagstadgad granskning av hållbarhetsrapporter ett nytt område där revisorer saknar erfarenhet (FAR, 2019), vilket kan förklara att de stora revisionsbyråerna har specialister som gör granskningen. Även den mindre byrån

bekräftade att revisorerna där saknade kunskap, utbildning och erfarenhet inom det nya granskningsområdet.

Under intervjun ställdes frågor för att skapa förståelse för hur granskningsprocessen går till. Det var inte helt självklart att revisorerna och specialisterna utgick från något annat än lagkravet vid den lagstadgade granskningen när vi först ställde frågor om granskningsprocessen. Men som en av hållbarhetsspecialisterna I1 förklarade, använder de sig även av andra riktlinjer:

Det finns ju såklart också olika riktlinjer. När det kommer till den här granskningen som är mer djupgående använder vi oss absolut av mer olika riktlinjer [riktlinjer från GRI], men det är klart att man inspireras av dem när man gör en ÅRL-kontroll [den lagstadgade granskningen]. Det sitter ju liksom i ryggmärgen, eller i bakhuvudet hela tiden eftersom man jobbar med granskningar jättemycket. Så det är klart att man tar användning utav all kunskap som man har och även utav varandra. (I1)

Som citatet ovan visar finns det fler riktlinjer och standarder att följa när den mer djupgående granskningen görs, vilket även tidigare studier visat på (Hummel, *et al.*, 2019; Wallage, 2000), men för den lagstadgade granskningen finns det däremot inget självklart mer än lagtexten och den interna processbeskrivningen att utgå från. Revisorerna och hållbarhetsspecialisterna på de stora byråerna utgick från interna processbeskrivningar bland annat för att identifiera de sex områden som enligt lag ska finnas med i hållbarhetsrapporten, se Bilaga 1, för dessa sex områden. De interna dokumenten är enligt hållbarhetsspecialist I1 utvecklade av hållbarhetsspecialister utifrån ÅRL. En av revisorerna från en stor byrå, I2, redogör för följande:

Vi utgår från lagkravet såklart och sen har vi på X en intern processbeskrivning för hur man identifierar de olika lagkraven, kan man säga, och sen utgår vi ifrån den och går igenom att alla komponenter finns på plats eftersom det är inte är krav på att granska utan lag på att kolla att komponenterna finns. (I2)

Revisorerna och hållbarhetsspecialisterna från de stora byråerna såg det som en självklarhet att utgå från FAR:s rekommendationer, så självklart att det enligt hållbarhetsspecialisten, I1, gjordes omedvetet. Givetvis tog revisorerna och specialisterna vid behov även extra stöd i rekommendationer.

Det är klart att vi använder standarder och riktlinjer, ofta omedvetet men även ibland kan de ju vara till hjälp. (I1)

Den mindre byrån hade inga interna processbeskrivningar utan använde sig enbart av FAR:s rekommendationer.

I1 som är hållbarhetsspecialist förklarar att det är med hjälp av interna verktyg som de gör väsentlighetsbedömningar och det har varit betydelsefullt eftersom det inte alltid, enligt informantens uppfattning, är tydligt vad som är väsentligt för företaget. Revisorn, I2, och hållbarhetsspecialisten, I6, menar att de i den lagstadgade granskningen av hållbarhetsrapporter inte behöver göra en lika omfattande väsentlighetsbedömning som vid granskningen av finansiella rapporter, då lagen inte kräver det. I6 berättar följande:

Ser jag att de beskrivit risker inom de här sex områdena, miljö, personal osv, och hur de hanterar de här riskerna så lämnar vi ju till dem att de har gjort bedömningen av vad som är väsentligt, de måste ju ha skrivit om alla de här sex områdena givetvis. Men vad de sedan bedömt som väsentligt, det är upp till dem. (I6)

I6, hållbarhetsspecialist, och I2, revisor, menar att det är upp till företagen vad som är väsentligt och att man i sin roll av granskare enbart behöver kontrollera att de sex olika områdena finns med. Detta överensstämmer inte med tidigare forskning kring granskningen av finansiella rapporter där det belyses att väsentlighetsbedömning är en väldigt viktig del för revisorerna i deras granskningsprocess (Davidson & Patel, 2003; Edgley, *et al.*, 2014). Kopplat till informanternas resonemang kan det bero på att det inte enligt lag ska ske någon väsentlighetsbedömning.

Sammanfattningsvis konstaterades att granskningsprocessen skiljer sig åt beroende på storleken på revisionsbyrån. På de stora revisionsbyråerna utgår man givetvis från lagkravet, men tar även hjälp av interna processbeskrivningar för att identifiera de olika lagkraven och för att lättare kontrollera att alla sex områden finns i hållbarhetsrapporten. En djupare förståelse för granskningsprocessen var dock svår att få gällande den lagstadgade granskningen av hållbarhetsrapporter då de interna processbeskrivningarna inte var några offentliga dokument som vi fick ta del av. Revisorerna på den mindre byrån har inte utvecklat några interna processbeskrivningar eftersom de har gjort väldigt få lagstadgade granskningar och förväntar sig inte att behöva göra fler. De använder sig istället i sin granskningsprocess av FAR:s rekommendationer för att tolka lagkraven. Gemensamt för alla revisorer var att de i grunden använder sig av standarder och riktlinjer,

mer eller mindre omedvetet då det är en del av revisorsprofessionen. Detta visar på att mycket av revisorns arbete sitter i ryggmärgen, och att de utan att tänka på det tar hjälp av standarder och riktlinjer. En annan stor skillnad mellan byråerna var att i de stora revisionsbyråerna tog revisorerna hjälp av hållbarhetsspecialister. I de stora byråerna gjorde hållbarhetsspecialisterna granskningen och revisorerna skrev yttrandet. De mindre byråerna har inte samma resurser och gjorde granskningen själva, men att de vid frågor hade möjlighet att kontakta specialister inom området.

#### 4.4 Komfort som lättnad

Komfort som lättnad är för en revisor övergången från en känsla av *discomfort* till komfort. Tidigare studier (Carrington & Catasús, 2007; Pentland, 1993) har visat att denna övergång varit beroende av samarbete och hjälp från kollegor, viktigt har också varit informationen från klienten. Vår studie visade att kommunikation med klienten är viktig vid den djupgående granskningen av hållbarhetsrapporter, eftersom den typen av granskning görs på förfrågan från klienten. Informanterna beskrev att vid den lagstadgade granskningen av hållbarhetsrapporter krävs inte samma information från klienten då denna typ av granskning inte är något klienten själv efterfrågar, utan görs utifrån ett lagkrav. I6 som är hållbarhetsspecialist säger:

Den djupgående granskningen är ju beställning från kund, ÅRL-kontrollen är mer en beställning från revisorn. (I6)

Svaren från informanterna skiljer sig åt beroende på om de kommer från en liten eller en stor revisionsbyrå. Hjälpen från kollegor på de stora byråerna handlar till stor del om hjälp från experter och specialister anställda på byrån, medan på den mindre byrån handlar det om att ta hjälp av andra revisorer. Informanterna på den mindre byrån förklarade att de vid behov av hjälp löser problem sinsemellan, men om ytterligare hjälp skulle krävas hade de varit tvungna att ta in specialister utifrån. På de stora byråerna finns specialister alltid att tillgå medan de mindre byråerna behöver anlita externa specialister vid behov. I denna studie framkommer det att för att revisorn ska uppleva komfort som lättnad i granskningen av hållbarhetsrapporter krävs samarbete med kollegor, precis som vid granskningen av finansiella rapporter (Carrington & Catasús, 2007; Pentland, 1993).

I princip alltid så jobbar vi i team, oavsett vilken granskning vi gör så jobbar vi i team. Och har vi en hållbarhetsrapport att avge ett yttrande kring har vi i princip alltid med någon som jobbar mer specifikt med det. Så nja det är sällan som jag sitter och granskar ensamt. (I1)

Detta betyder att de flesta revisorer och hållbarhetsspecialister går från en känsla av *discomfort* till en känsla av komfort genom att diskutera med och ta hjälp av kollegor. Det framkommer under studien att användningen av riktlinjer och standarder är ett stort stöd för revisorerna i arbetet med lagstadgad granskning av hållbarhetsrapporter, vilket stödjer det resultat Carrington och Catasús (2007) redovisar i sin studie. Det som ger revisorerna och hållbarhetsspecialisterna mest stöttning är de interna processbeskrivningar som beskrivits i förra avsnittet.

Vid granskning av finansiella rapporter har studier (Carrington & Catasús, 2007; Pentland, 1993) visat att revisorer eliminerar sin känsla av *discomfort* till stor del i insamlingen av revisionsbevis. Denna typ av insamling av bevis sker inte i den lagstadgade granskningen av hållbarhetsrapporter, därför var det i denna studie intressant att se om detta påverkade hur revisorerna skapar komfort i sin granskning. Informanterna menar på att eftersom det inte står i lag att de måste samla bevis och på ett djupgående sätt granska innehållet, skapar det inte heller någon *discomfort* för dem. Generellt säger de att uppgiften som består i att tolka lagkravet och granska hållbarhetsrapporterna känns som en ganska tydlig uppgift och inget som innebär någon större risk (se Avsnitt 4.2, Revisorsprofessionen). En av revisorerna, I2, förklarar:

Jag ska ju bara uttala mig om att hållbarhetsrapporten uppfyller det lagkravet som finns enligt ÅRL. (I2)

Å andra sidan framkom det också under intervjuerna att trots att bevis inte samlas för innehållet i rapporterna, tar revisorerna stor hänsyn till vad som står där. Gemensamt för alla revisorer och hållbarhetsspecialister som intervjuats under denna studie är att alla upplever att företagen, som omfattas av lagkraven för vilka som ska upprätta en hållbarhetsrapport och få den granskad, redan innan lagkravet hade bra koll på hur deras hållbarhetsrapport ska se ut. Detta menade informanterna bidrar till skapandet av komfort i granskningen då de till stor del kan lita på att företag har koll på sina skyldigheter.



Sammanfattningsvis har denna studie visat att för att revisorerna ska kunna uppleva övergången från *discomfort* till komfort krävs att de vet hur de ska utföra sitt arbete. Med hjälp av kollegor, riktlinjer och standarder, kan de göra denna övergången och uppleva komfort i granskningen av hållbarhetsrapporter. Revisorer från mindre byråer som saknar interna processbeskrivningar känner en större osäkerhet inför uppgiften, men genom konsultation med kollegor kan de också möjliggöra övergången mellan *discomfort* och komfort. På de stora byråerna menade revisorerna att de inte upplevde någon större osäkerhet i den lagstadgade granskningen av hållbarhetsrapporter då de ansåg uppgiften väldigt tydlig. Däremot visade det sig att revisorerna inte gör den grundläggande granskningen av hållbarhetsrapporter, utan den utförs av hållbarhetsspecialister. Hållbarhetsspecialisterna, i motsats till revisorerna, menade att viss osäkerhet uppstod i den lagstadgade granskningen av hållbarhetsrapporter och att osäkerheter eliminerades genom hjälp av kollegor och riktlinjer. Det visar på att de stora byråerna har mer resurser att tillgå i jämförelse med den lilla byrån, vilket underlättar arbetet för revisorerna på de stora byråerna.

#### 4.5 Komfort som tillstånd

Komfort som tillstånd är när revisorn vid en viss tidpunkt får bestämma sig för om han eller hon är klar med granskningen eller inte. När revisorn nått detta tillstånd är det bara han eller hon som kan avgöra, därefter måste nästa revisor i teamet också övertygas för att han eller hon ska uppnå komfort. Vad det är som påverkar när denna nivå uppnås sägs utifrån tidigare studier (Carrington & Catasús, 2007) bero på vilken typ av klient revisorn har och vilka risker som finns hos den specifika klienten (McNair, 1991; Power, 1999, 2003 i Carrington & Catasús, 2007), men också den som leder revisionen. I denna studie var det intressant att undersöka vem det är som leder revisionen, alltså vem som bestämmer när granskningen är klar och när han eller hon var övertygad och komfortabel. När vi ställde frågan om vem som har det yttersta ansvaret för att avgöra om tillräckligt med granskning gjorts berättar I5 som är revisor på en stor byrå:

Yttersta ansvarig för det är påskrivande revisor. (I5)

Detta visade sig vara detsamma för alla revisionsbyråer i vår studie. Genom intervjuerna kunde förståelse skapas för när den enskilda revisorn kände sig tillräckligt klar med sin

granskning för att vara komfortabel nog att lämna det vidare till den som ledde revisionen. Detta visar en tydlig koppling till den hierarki som finns mellan revisorer i granskning av finansiella rapporter (Carrington & Catasús, 2007; Pentland, 1993). Överlämnandet av ansvaret till påskrivande revisor i granskningen av finansiella rapporter har i tidigare studier (Carrington & Catasús, 2007) visat sig vara svår då insamling av revisionsbevis aldrig kan eliminera *discomfort* fullständigt. Hållbarhetsspecialist, I6, förklarar att det alltid kommer finnas en liten känsla av *discomfort*:

[...] skulle man göra det helt perfekt så hade alla fått anmärkningar men sen får man ändå se de som att de har gjort ett betydligt större arbete och redovisat betydligt mer än vad de gjort tidigare så vi godkänner den ändå även om det saknas lite saker här och där men sen kan man ju prata om utveckling och föreslå saker till nästa år, eller till och med kräva saken till nästa år... (I6)

Den lagstadgade granskningen av hållbarhetsrapporter är lättare enligt informanterna, eftersom det inte krävs någon insamling av revisionsbevis. De informanter som själva haft rollen som påskrivande revisor, både på den mindre byrån och på de stora, förklarade att då ÅRL har tydliga krav på vad som ska finnas med blir gränsdragningen för när granskningen är klar ganska tydlig. I5, revisor på stor byrå, berättar:

[...]vi kontrollerar sex olika områden om man har med dem, och om de är relevanta [...] själva insatsen som sådan och själva bestyrkandegraden är ju lägre. (I5)

Det var ingen på de stora byråerna som kände att gränsdragningen för när de var klara var svår att göra, då de alltid hade stöd i sin interna processbeskrivning. I5, revisor, säger:

Ja men vi har ju i princip ett granskningsprogram som vi utgår ifrån när vi tittar på hållbarhetsrapporteringen, där vi tittar: finns det en beskrivning av deras affärsmodell? Är miljöfrågorna med? Sociala frågor, korruptionsfrågor, mänskliga rättigheter, ja precis, alla sex är där. (I5)

På den mindre byrån däremot, där det saknas intern processbeskrivning kunde gränsdragningen upplevas mer diffus. Dock upplevde informanterna ingen större svårighet då de kände att klienten tydligt beskrev de delar som ska finnas med, samt att revisorerna har stöd av varandra i processen.

Sammanfattningsvis visade det sig att gemensamt för alla revisionsbyråer är att den påskrivande revisorn är den person som bär det yttersta ansvaret och den person som

bestämmer när tillräckligt med granskning har gjorts. Revisorerna ansåg att de inte hade någon känsla av *discomfort* när granskningen var klar eftersom de följde en checklista och bockade av efterhand som områdena identifierades. Det var enligt revisorerna en enkel gränsdragning att göra för övergången från *discomfort* till komfort. En hållbarhetsspecialist sa däremot att det alltid kommer finnas en liten känsla av *discomfort* eftersom om granskningen skulle vara helt perfekt skulle företag alltid få anmärkningar från specialister då företag alltid kan utveckla sin hållbarhetsrapportering mer. De godkänner ändå företagens hållbarhetsrapporter eftersom de jämför med hur klienterna rapporterat tidigare år och anser därför att klienterna gjort ett betydligt större arbete och redovisat betydligt mer även om det saknas lite här och där. Skillnaden mellan revisorerna och hållbarhetsspecialisterna beror eventuellt på att specialisterna har mer erfarenhet och kunskap om hållbarhetsarbete och vet hur det borde och kan se ut.

#### 4.6 Komfort som förnyelse

Enligt tidigare studier innebär komfort som förnyelse vid granskning av finansiella rapporter att det som anses väsentligt enligt revisorn avseende en klient ena året, inte behöver vara det nästkommande år. Nivån av när komfort uppnås kan alltså variera på grund av olika anledningar. Det kan till exempel bero på revisorns erfarenhet av klienten (Carrington och Catasús, 2007). Från en början ansågs inte komfort som förnyelse aktuellt för denna studie då lagstadgad granskning av hållbarhetsrapporter bara gjorts på två räkenskaper och vi förväntade oss inte att man på ett år hade hunnit lära känna företagens hållbarhetsarbete. Det visade sig dock att väldigt kort tid krävs för att revisorer ska lära sig och ta med sig saker vidare i sitt arbete. På en av de stora byråerna förklarade informanten att revisorn året innan hade gjort djupgående granskningar tillsammans med hållbarhetsspecialister på alla sina klienters hållbarhetsrapporter. Detta använde de sig sedan av i den lagstadgade granskningen året därpå för att se om klienterna följde rekommendationer från revisionsbyrån, och för att se hur de utvecklats i sin hållbarhetsrapportering. En revisor från en stor byrå, I2, säger:

Ja det är rätt ofta, förra året så berättade jag ju att jag hade flera sådana [djupgående granskningar], där vi gjorde lite mer granskning än vad vi hade behövt enligt lagkravet. Så i år har jag ju kollat om hållbarhetsrapporten är publicerad såklart, så den delen kan jag ju kontrollera själv. Sen har jag läst igenom och gjort en jämförelse, liksom är det samma? Hänger denna ihop med vad de gjorde förra året när vi hade en specialist inne? Och har de

då inte gjort några större förändringar så har ju inte lagen uppdaterats mot förra året så då behöver jag inte heller göra så himla mycket. (I2)

Detta visar på att revisorerna tar med sig erfarenheter från ena året för att kunna använda i framtida granskningar. Hållbarhetsspecialist, I6, beskriver utvecklingen mellan de två räkenskaperna:

Ja det har vi absolut, det var ju nytt för oss också när det här kom, hur kommer det se ut? Vad ska vi titta på? Så vi ju fått checklistor och mallar för dokumentation efterhand som är likriktade för alla oss som granskar. Men det har också blivit lättare att granska för att företagen gör mer detta året, det har skett en väsentlig förbättring och höjning av nivån på hållbarhetsrapporterna. Och sen var vi ju inne och granskade förra året och kom med synpunkter så de får de ju ta till sig. (I6)

Däremot framkom det under intervjuerna att revisorerna inte upplever att vad som är väsentligt för klienterna att ha med i sina hållbarhetsrapporter varierat sedan den första granskningen. En revisor från en stor byrå, I2, menar att företag redan innan det var krav på att rapportera kring hållbarhet visste var riskerna i deras företag ligger, och att detta alltså sedan lång tid tillbaka varit en stor del av olika företags årsredovisningar. Innebörden av detta är att vad som är väsentligt för ett företag inte hunnit variera under det år som granskning av hållbarhetsrapporter varit lagstadgad, alltså har det inte heller påverkat revisorns komfortskapande. Den mindre byrån hade bara gjort en lagstadgad granskning av hållbarhetsrapporter och hade därför inte heller haft möjlighet att skapa sig någon erfarenhet.

Sammanfattningsvis har det visat sig att första året med lagstadgad granskning av hållbarhetsrapporter har lagt en grund för hur revisorerna kommer hantera denna typ av granskning i framtiden. Informanterna vittnade om att det inte varit helt enkelt att komma in i uppgiften. De stora byråerna hade gjort mycket förberedelser inför det nya lagkravet då de har många klienter som omfattas av lagen, medan de mindre byråerna på ett annat sätt kastats in i uppgiften och fått lösa det efterhand. Den mindre byrån hade bara gjort en lagstadgad granskning av hållbarhetsrapporter och hade därför inte heller haft möjlighet att skapa sig någon erfarenhet. Revisorerna och specialisterna på de stora byråerna använde sig av sina erfarenheter från den första lagstadgade granskningen av hållbarhetsrapporter när de utförde den andra granskningen, bland annat genom att titta på rekommendationerna de lämnade till sina klienter första året. Detta kan tyda på att revisorerna snabbt skapar sätt

att arbeta på som underlättar granskningsprocessen. Ingen av revisorerna upplevde dock att vad som ansågs väsentligt att granska varierade mellan åren då lagen inte hade förändrats. Då det inte görs någon djupgående granskning vid den lagstadgade granskningen av hållbarhetsrapporter har inte heller detta kunnat påverka hur revisorernas väsentlighetsbedömning förändras.

## 5 Slutsatser

I uppsatsens femte kapitel presenteras studiens slutsatser. Därefter presenteras studiens bidrag och förslag på framtida forskning inom området av revisorers granskning av hållbarhetsrapporter. Slutligen tar vi upp de begränsningar som studien har vilka är viktiga för läsaren att ha i åtanke.

### 5.1 Slutsatser av studien

Studiens syfte är att bidra med en ökad förståelse för vad det är som gör en revisor komfortabel i sin lagstadgade granskning av hållbarhetsrapporter. För att uppnå syftet användes följande frågeställningar:

- Vad gör revisorn för att bli komfortabel med sin lagstadgade granskning av hållbarhetsrapporter?
- När känner revisorn sig klar med sin lagstadgade granskning av hållbarhetsrapporter?

Slutsatsen som dragits utifrån första frågeställningen är att en revisor som individ i sin professionella roll kräver samarbete med kollegor och någon form av hjälp från riktlinjer eller standarder för att uppnå komfort i sin lagstadgade granskning av hållbarhetsrapporter. För de stora revisionsbyråerna bestod riktlinjerna av interna processbeskrivningar och samarbete med hållbarhetsspecialister vilket var avgörande för att revisorn skulle känna sig komfortabel i granskningsprocessen. Revisorerna på den mindre revisionsbyrån använde sig istället enbart av FAR:s rekommendationer som riktlinjer för att bli komfortabla i sin granskningsprocess.

Trots att det är ett nytt granskningsområde för många revisorer och att de själva anser sig sakna kunskap och erfarenhet upplevs det inte som en komplicerad arbetsuppgift. Enligt revisorerna och hållbarhetsspecialisterna består granskningen enbart av en checklista att följa, där man egentligen inte behöver kontrollera att informationen från klienten stämmer överens med verkligheten. Det är när checklistan med alla sex områden som hållbarhetsrapporten ska innehålla är avprickad som revisorn känner sig klar med sin granskning, detta besvarar vår andra frågeställning. Vägen mot att bocka av alla punkter på checklistan ser olika ut beroende på om man arbetar på en liten byrå utan hållbarhetsspecialister eller om man är revisor på de stora byråerna. Upplever revisorer

osäkerhet under granskningen tar han eller hon hjälp av kollegor och interna processbeskrivningar eller riktlinjer.

Som vi i inledningen till denna uppsats förklarade står det i förarbetena till den nya lagen att en revisor behöver ta hänsyn till omständigheterna i det enskilda fallet och vad som är relevant för företaget när han eller hon gör en lagstadgad granskning av hållbarhetsrapporter. Det innebär att granskningen revisorn gör blir komplex och i viss grad grundas i individuella bedömningar (Jeppesen, 2007; Von Nordenflycht, 2010). Dock har det framkommit att revisorerna i denna studie har tolkat lagen på liknande sätt, det vill säga att revisorerna inte behöver granska innehållet utan enbart se att områdena finns med. Stora byråer kan upplevas ha en fördel genom att kunna låta hållbarhetsspecialister göra den lagstadgade granskningen av hållbarhetsrapporter medan revisorerna på den mindre byrån får göra sitt bästa med hjälp av FAR:s rekommendationer. Rollen en revisor har vid den lagstadgade granskningen av hållbarhetsrapporter skiljer sig mycket från den traditionella rollen en revisor har vid granskning av finansiella rapporter där de ska skapa trovärdighet genom att samla revisionsbevis (Cooper & Robson, 2006). Detta gjorde att utgångspunkten i denna studie var processen mot att skapa komfort troligen inte är direkt överförbar mellan olika granskningsområden och inte heller mellan olika individer. Det visade sig dock i vår studie att trots att det finns skillnader i de olika granskningsprocesserna så uppnår revisorerna komfort på liknande sätt oavsett om det rör finansiella rapporter eller hållbarhetsrapporter.

## 5.2 Studiens bidrag och förslag på framtida forskning

Den lagstadgade granskningen av hållbarhetsrapporter är ett nytt granskningsområde för både revisorer och hållbarhetsspecialister, och granskningsprocessen är inte lika standardiserad som granskning av finansiella rapporter. Detta av naturliga skäl då lagkravet enbart funnits och applicerats på två räkenskapsår. Vår studie ger en övergripande förståelse för hur revisorer och hållbarhetsspecialister resonerar kring den lagstadgade granskningen av hållbarhetsrapporter och hur de upplever att de uppnår komfort inom detta nya område. På så sätt ger vår studie ett samhällsligt bidrag i form av en ökad förståelse för hur revisorn som individ hanterar det nya lagkravet att göra en lagstadgad granskning av

hållbarhetsrapporter. För läsaren av denna studie, men även som läsare av hållbarhetsrapporter, kan förståelse för hur den lagstadgade granskningen går till bidra till en djupare förståelse för informationen som företagen lämnar från sig. Praktiskt kan denna studie bidra till att revisorerna och hållbarhetspecialisterna får en ökad förståelse för hur individen hanterar det nya lagkravet. Genom att lyfta den lagstadgade granskningen ur ett komfortperspektiv kan revisorerna och hållbarhetspecialisterna ges ett nytt sätt att se och reflektera kring granskningsprocessen och hur de gör för att bli bekväma i nya uppgifter. Teoretiskt har denna studien bidragit med en ny infallsvinkel på lagstadgad granskning av hållbarhetsrapporter. Den lagstadgade granskningen av hållbarhetsrapporter har inte tidigare varit ett område som behandlats utifrån ett komfortperspektiv och det har inte heller tidigare skapats någon bild av hur granskningsprocessen går till.

Det vore intressant att i framtida forskning använda sig av Carrington och Catasús (2007) olika dimensioner av komfort för att förstå hur påskrivande revisorer och hållbarhetspecialister uppnår komfort i den djupgående granskningen av hållbarhetsrapporter. Den djupgående granskningen av hållbarhetsrapporter är betydligt mer omfattande än vad den lagstadgade granskningen av hållbarhetsrapporter är, men samtidigt är den inte lagstadgad och alltså inte reglerad i samma omfattning som den finansiella. Detta bidrar med stor sannolikhet till att hur komfort uppnås är mer komplext än vid den lagstadgade granskningen av hållbarhetsrapporter. Det vore också intressant att göra en studie med samma ansats som vår om några år när revisorerna som gjort den lagstadgade granskningen ökat i antal och erfarenheten blivit större. Ett tredje alternativ till framtida forskning är att ta sig an våra frågeställningar med en kvantitativ metod för att få ett mer generaliserbart svar.

### 5.3 Studiens begränsningar

Det finns några begränsningar i denna studie. Först och främst har antalet intervjuer varit begränsat, dels på grund av en hektisk period för revisorer och hållbarhetspecialister, dels på grund av att studien skett under en kortare period. Det kan därför diskuteras om fler informanter hade gett andra eller fler perspektiv då en känsla av komfort är individuellt. Vi upplevde en mättnad vid sista intervjun då granskningsprocessen har beskrivits på ett snarlikt sätt, men fler intervjuer hade gett kunnat ge oss en mer nyanserad bild av komfortskapandet. Vi har enbart gjort intervjuer med en mindre revisionsbyrå vilket gör



det omöjligt för oss att göra jämförelser mellan mindre byråer. Anledningen till detta har varit att de flesta mindre byråer inte granskar stora företag som omfattas av lagen. För att kunna få en rikare empiri, hade det varit önskvärt att göra alla intervjuer öga mot öga. Fler och öppnare frågor hade kunnat ställas om informanterna inte haft begränsat med tid för att delta i intervjuerna. För att förstå granskningsprocessen av hållbarhetsrapporter skulle observationer av granskningarna vara önskvärt att göra, men inte heller detta har varit genomförbart under den korta period som studien pågått.

## 6 Referenser

- Ahrne, G., & Svensson, P. (2015). *Handbok i kvalitativa metoder*. Uppsala: Liber.
- Aktiebolagslagen. (SFS 2005:551). Hämtat från [http://www.riksdagen.se/sv/dokument-lagar/dokument/svensk-forfattningssamling/aktiebolagslag-2005551\\_sfs-2005-551](http://www.riksdagen.se/sv/dokument-lagar/dokument/svensk-forfattningssamling/aktiebolagslag-2005551_sfs-2005-551)
- Almgren, R., Brorson, T., & Enell, M. (2008). *Miljöarbetet stärker affärerna*. Uppsala: Publishing House.
- Alvehus, J. (2006). Paragrafer och Profit. Om kunskapsarbetets oklarhet. *Lund Business Press*.
- Alvesson, M., & Sköldberg, K. (2008). *Tolkning och Reflektion: vetenskapsfilosofi och kvalitativ metod*. Lund: Studentlitteratur.
- Andersson, S., & Forsberg, M. (den 15 01 2014). Hur sover en revisorsassistent gott om natten? En studie om hur revisorsassistenter blir komfortabla med revisionen. Uppsala: Uppsala universitet.
- Bell, E., Bryman, A., & Harley, B. (2019). *Business research methods*. Oxford: Oxford university press.
- Berthelot, S., Coulmont, M., & Serret, V. (2012). Do Investors Value Sustainability Reports? A Canadian Study. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management, 19* (6), 355-363.
- Boiral, O., Heras-Saizarbitoria, I., Brotherton, M.-C., & Bernard, J. (2018). Ethical Issues in the Assurance of Sustainability Reports: Perspectives from Assurance Providers. *Journal of Business Ethics, 1-15*.
- Brante, T. (2009). Vad är en profession? Teoretiska ansatser och definitioner. *Vetenskap för profession, 15-34*.
- Braun, V., & Clarke, V. (2006). Using Thematic analysis in psychology 3:2. *Qualitative Research in Psychology, 77-101*.
- Carroll, A. B. (2015 ). Corporate social responsibility: The centerpiece of competing and complementary frameworks. *Organizational Dynamics, 44* (2), 87-96.
- Carrington, T. (2014). *Revision*. Uppsala: Liber.

- Carrington, T., & Catasús, B. (2007). Auditing Stories about Discomfort, Becoming Comfortable with Comfort Theory. *European Accounting Review*, 16 (1), 35-58.
- Chiang, C., & Northcott, D. (2010). The audit consideration of environmental matters: Best practice or business as usual? 22(3). *Pacific Accounting Review* , 199-223.
- Cooper, D. J., & Robson, K. (2006). Accounting, professions and regulation: Locating the sites of professionalization. *Accounting, Organizations and Society*, 31(4-5), 415-444.
- Craswell, A., Stokes, D. J., & Laughton, J. (2001). Auditor independence and fee dependence, 33 (2002) . *Journal of Accounting and Economics* , 253–275.
- Davidson, B., & Patel, R. (2003). *Forskningsmetodikens grunder*. Lund: Studentlitteratur .
- Deegan, C., & Unerman, J. (2011). *Financial Accounting Theory, Second European Edition*. Maidenhead: Mc Graw Hill Education.
- Denscombe, M. (2016). *Forskningshandboken. För småskaliga forskningsprojekt inom samhällsvetenskaperna*. Lund: Studentlitteratur.
- Edgley, C., Jones, M. J., & Atkins, J. (2014). The aoption of the materiality concept in social and environmental reporting assurance: A field study approach, 47 (2015). *The British Accounting Review*, 1-18.
- EU. (2014). *EUR-LEX*. Hämtat från Document 32014L0095: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/SV/TXT/?uri=CELEX%3A32014L0095>
- FAR. (2019a). *Revisionstjänster*. Hämtat från FAR: <https://www.far.se/medlemskategorier/revisor/revisionstjanster/>
- FAR. (2019b). *RevR12 Revisorns yttrande om den lagstadgade hållbarhetsrapporten*. Hämtat från FAR Online: [https://www.faronline.se/dokument/r/revr0012/?gclid=Cj0KCQjwj9LkBRDnARIsAGQ-hUcd18SwifUbQpVpn5Skivys0jITH8XOVSOTDoGEml-GtN0Sr2HIO7IaAoQYEALw\\_wcB](https://www.faronline.se/dokument/r/revr0012/?gclid=Cj0KCQjwj9LkBRDnARIsAGQ-hUcd18SwifUbQpVpn5Skivys0jITH8XOVSOTDoGEml-GtN0Sr2HIO7IaAoQYEALw_wcB)
- FAR. (2019c). *RevR6 Bestyrkande av hållbarhetsinformation*. Hämtat från FAR Online: <https://www.faronline.se/dokument/r/revr0006/>

- Gray, R. (2006). Social, environmental and sustainability reporting and organisational value creation?: Whose value? Whose creation? 19(6). *Accounting, Auditing & Accountability Journal* , 793-819.
- GRI. (2019). *GRI, About Sustainability Reporting*. Hämtat från Global Reporting Initiative: <https://www.globalreporting.org/information/sustainability-reporting/Pages/default.aspx?fbclid=IwAR3wegdeD0rBkLNsc5hnhzH0UcukOPtIkVzk4j0yZ81AhHHNqkGcqXdvgLRk>
- Herrbach, O. (2005). The art of Compromise ? The individual and organisational legitimacy of "irregular auditing" 18(3). *Accounting Auditing & Accountability Journal* , 390-409.
- Hummel, K., Schlick, C., & Fifka, M. (2019). The Role of Sustainability Performance and Accounting Assurors in Sustainability Assurance Engagements, 154. *Journal of Business Ethics* , 733-757.
- Jeppesen, K. K. (2007). Organizational risk in large audit firms, 22(6). *Managerial Auditing Journal*, 590-603.
- Johansson, P. (2018). Auktoriserad revsior - mer än bara en titel. *Tidningen Balans*.
- Kolcaba, K., & Kolcaba, R. (1991). An analysis of the concept of comfort, 16 (11). *Journal of advanced Nursing*.
- KPMG. (2018). *Sustainability Reporting & Assurance*. Hämtat från KPMG - tjänster: <https://home.kpmg/se/sv/home/tjanster/revision/assurance-services/sustainability-reporting-assurance.html>
- KPMG. (2019). *Global Reporting Initiative*. Hämtat från home kpmg: <https://home.kpmg/se/sv/home/tjanster/hallbarhetstjanster/rapportera/gri.html>
- Kvale, S., & Brinkmann, S. (2009). *Den kvalitativa forskningsintervjun*. Lund: Studentlitteratur.
- Lind, R. (2014). *Vidga vetandet, en introduktion till samhällsvetenskaplig forskning*. Lund: Studentlitteratur AB.
- Mazars. (2018). *Granskning av hållbarhetsrapport*. Hämtat från Mazars - granskning av hållbarhetsrapporter: <https://www.mazars.se/Start/Vaar-expertis/Haallbarhetsredovisning/Granskning-av-haallbarhetsrapport>

- Moberg, K., Valentin, N., & Åkersten, P. (2014). *Bolagsrevisorn - oberoende, ansvar, tystnadsplikt*. Visby: Författarna och Nordsteds Juridik AB.
- Moroney, R., & Trotman, K. T. (2016). Differences in Auditors' Materiality Assessments When Auditing Financial Statements and Sustainability Reports 33:2. *Contemporary Accounting Research*, 551-575.
- O'Dwyer, B., Owen, D., & Unerman, J. (2011). Seeking legitimacy for new assurance forms: The case of assurance on sustainability reporting 36(2011). *Accounting, Organizations and Society*, 31-52.
- Pentland, B. T. (1993). Getting comfortable with the numbers: Auditing and the micro-production of macro-order. *Accounting, Organizations and Society*, 605-620.
- PwC. (den 15 12 2016). *Lagstadgad hållbarhetsrapport från 2017*. Hämtat från [www.pwc.se](https://www.pwc.se): <https://www.pwc.se/sv/publikationer/finansiell-rapportering/lagstadgad-hallbarhetsrapport-fran-2017.html>
- PwC. (2018a). *Års- och hållbarhetsredovisning 2017/2018*. PwC. Hämtat från Års- och hållbarhetsredovisning 2017/2018: <https://www.pwc.se/sv/om-oss/arsredovisning-2018-indexerad.pdf>
- PWC. (2018b). *Global Reporting Initiative (GRI)*. Hämtat från [pwc: https://www.pwc.com/my/en/services/sustainability/gri-index.html](https://www.pwc.com/my/en/services/sustainability/gri-index.html)
- PwC. (2019). *PwC*. Hämtat från Revision: <https://www.pwc.se/revision>
- Quinn Patton, M. (2002). *Qualitative Research & Evaluation Methods*. Kalifornien : SAGE Publications .
- Regeringsproposition. (2015/16:193). Hämtat från <https://www.regeringen.se/49e317/contentassets/f927320bd4a04c798fc80662851298a2/foretagens-rapportering-om-hallbarhet-och-mangfaldspolicy-prop.-201516193>
- Revisorsinspektionen. (2019). *Revisorsinspektionen*. Hämtat från <https://www.revisorsinspektionen.se/>
- Revisorslagen. (SFS 2001:883). Hämtat från [http://www.riksdagen.se/sv/dokument-lagar/dokument/svensk-forfattningssamling/revisorslag-2001883\\_sfs-2001-883](http://www.riksdagen.se/sv/dokument-lagar/dokument/svensk-forfattningssamling/revisorslag-2001883_sfs-2001-883)

- Sarens, G., De Beelde, I., & Everaert, P. (2009). Internal audit: A comfort provider to the audit committee, 41(2). *The British Accounting Review*, 90-106.
- Stewart, T. R., & Kinney, W. R. (2013). Group Audits, Group-Level Controls, and Component Materiality: How Much Auditing Is Enough? 88:2. *The accounting review*, 707-737.
- Thurmond, V. A. (2001). The Point of Triangulation 33:3. *Journal of nursing scholarship*, 253-258.
- Wallage, P. (2000). Assurance on Sustainability Reporting: An Auditor's View. *A Journal of Practice and Theory* (19), 53.
- Von Nordenflycht, A. (2010). What is a Professional Service Firm? Towards a Theory and Taxonomy of Knowledge Intensive Firms, 35(1). *Academy of Management Review*, 155-174.
- Årsredovisningslagen. (SFS 1995:1554). Hämtat från [http://www.riksdagen.se/sv/dokument-lagar/dokument/svensk-forfattningssamling/arsredovisningslag-19951554\\_sfs-1995-1554](http://www.riksdagen.se/sv/dokument-lagar/dokument/svensk-forfattningssamling/arsredovisningslag-19951554_sfs-1995-1554)
- Öhman, P., & Wallerstedt, E. (2012). Audit regulation and the development of the auditing profession: The case of Sweden 17(2). *Accounting History*, 241-257.

## **Bilaga 1, Institutionalialia**

I detta kapitel ges en övergripande presentation över de lagar, standarder och ramverk som format granskningen av hållbarhetsrapporter. Som beskrivs i tidigare kapitel finns ingen allmän accepterad standard för granskning av hållbarhetsrapporter. Vi kommer därför att göra en kort presentation av de vanligast förekommande lagar, ramverk och standarder som används av företag och revisorer, vilka har behandlats i litteraturen vi använder oss av.

### **Svenska lagar, ramverk och standarder**

För att få en förståelse för vilka bestämmelser som ligger bakom hur granskning av hållbarhetsrapporter fungerar i Sverige kommer nedan en genomgång av olika svenska lagar och standarder.

#### *Årsredovisningslagen, ÅRL*

Årsredovisningslagen, ÅRL, är den svenska lagstiftningen för hur företag i Sverige ska upprätta sina årsredovisningar. I kapitel 6, Förvaltningsberättelse mm., finns sedan 2016 bestämmelser för vilka företag som skall hållbarhetsrapportera samt vad som ska ingå i rapporterna. Dessa bestämmelser grundar sig i ett EU-direktiv från 2014 (2014/95/EU) som syftar till att göra information om hur företag arbetar med hållbarhetsfrågor mer öppen och jämförbar (EU, 2014). De företag som omfattas av lagen är de som uppfyller mer än ett av följande villkor enligt 6:10 ÅRL:

1. medelantalet anställda i företaget har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 250,
2. företagets redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 175 miljoner kronor,
3. företagets redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 350 miljoner kronor.

Vidare kan man läsa sig till vad som ska ingå i hållbarhetsrapporten. Enligt 6:11 ÅRL ska rapporten innehålla följande:

1. företagets affärsmodell,
2. den policy som företaget tillämpar i frågorna, inklusive de granskningsförfaranden som har genomförts,
3. resultatet av policyn,
4. de väsentliga risker som rör frågorna och är kopplade till företagets verksamhet inklusive, när det är relevant, företagets affärsförbindelser, produkter eller tjänster som sannolikt får negativa konsekvenser,
5. hur företaget hanterar riskerna, och
6. centrala resultatindikatorer som är relevanta för verksamheten.

Lagändringen resulterade i att företagets revisor ska granska att företaget upprättat en sådan rapport som avses i 6:11 ÅRL och lämna ett skriftligt yttrande om huruvida en sådan rapport upprättats eller inte enligt 6:14 ÅRL. I förarbetena kan man utläsa att denna granskning enbart ska vara en begränsad kontroll, med andra ord ett konstaterande av att rapporten finns eller inte finns.

*FAR, RevR12 och RevR6*

Föreningen Auktoriserade Revisorer, FAR, är den svenska branschorganisationen för revisorer (FAR, 2019). FAR arbetar med att utveckla normer och vara ett stöd för medlemmarnas yrkesutövning, detta genom att arbeta fram rekommendationer och sammanställningar för revisorer att arbeta utifrån. RevR12, *revisorers yttrande om den lagstadgade hållbarhetsrapporten* är till för att hjälpa revisorerna efter de nya lagkraven som trädde i kraft 2016 där revisor enligt lagen ska yttra sig om huruvida en hållbarhetsrapport har upprättats eller inte (FAR, 2019). Denna rekommendation ger vägledning för det arbete och övervägande en revisor ska göra i sitt yttrande om hållbarhetsrapporten. RevR 6, *bestyrkande av hållbarhetsinformation* (FAR, 2019) är en rekommendation som förtydligar revisorns granskning av hållbarhetsredovisning. Den behandlar inte kontroll av den lagstadgade hållbarhetsrapporten enligt 6:10 ÅRL, utan fokuserar på den frivilliga granskningen av hållbarhetsredovisningen. Denna är därmed endast aktuell för de företag som väljer att få sin hållbarhetsredovisning granskad, det vill säga en mer ingående granskning än vad lagen kräver.



## Internationella ramverk och standarder

Nedan redogörs för de internationella ramverk och standarder som är relevanta i vår studie och som ligger till grund för många av de svenska standarderna.

### *Global Reporting Initiative, GRI*

GRI är en organisation som förser företag med ramverk för hur de kan utföra sin hållbarhetsredovisning (GRI, 2019). I Sverige används ofta GRI:s riktlinjer vid hållbarhetsredovisning (Prop. 2015/16:193) eftersom det hjälper organisationer att mäta sina ekonomiska, miljömässiga och sociala resultat (PwC, 2018). Revisorerna utgår från GRIs riktlinjer i sin granskning eftersom de är ett effektivt verktyg för hur en hållbarhetsredovisning ska vara upprättad (KPMG, Global Reporting Initiative, 2019).

## **Bilaga 2, Revisorns yttrande avseende den lagstadgade hållbarhetsrapporten**



### **Revisorns yttrande avseende den lagstadgade hållbarhetsrapporten**

Till bolagsstämman i ... AB, org.nr xxxxxx-xxxx

#### **Uppdrag och ansvarsfördelning**

Det är styrelsen som har ansvaret för hållbarhetsrapporten för år ÅÅÅÅ (räkenskapsåret ...) [på sidorna x-y]<sup>1</sup> och för att den är upprättad i enlighet med årsredovisningslagen.

#### **Granskningens inriktning och omfattning**

Min (Vår) granskning har skett enligt FAR:s rekommendation RevR 12 Revisorns yttrande om den lagstadgade hållbarhetsrapporten. Detta innebär att min (vår) granskning av hållbarhetsrapporten har en annan inriktning och en väsentligt mindre omfattning jämfört med den inriktning och omfattning som en revision enligt International Standards on Auditing och god revisions sed i Sverige har. Jag (Vi) anser att denna granskning ger mig (oss) tillräcklig grund för mitt (vårt) uttalande.

#### **Uttalande**

En hållbarhetsrapport har upprättats.

Ort den DD månad ÅÅÅÅ

Auktoriserad/Godkänd revisor

<sup>1</sup> Detta tillägg görs i revisorsyttrandet om hållbarhetsrapporten är skild från årsredovisningen men placerad i ett dokument som innehåller den lagstadgade årsredovisningen. Bilaga till RevR 12, antagen genom RevP 2017:20.

## **Bilaga 3, Introduktionsbrev till informanter**

Hej!

Återigen vill vi rikta dig ett stort tack för att du ställer upp på deltagande i vår studie! Vårt bokade datum med dig är den --/-- kl. --. Här kommer lite information om syftet med vår uppsats samt ditt deltagande i studien.

Syftet med vår studie är att bidra med ökad förståelse för vad som gör en revisor bekväm i sin lagstadgade granskning av hållbarhetsrapporter. Alltså när en revisor kan känna sig klar i denna granskningsprocess. Vi bifogar några frågor, vilka intervjun kommer att bygga på, som du kan fundera på tills vi ses. Intervjun kommer ta cirka 30 minuter och för att vi ska kunna få ut mesta möjliga av informationen kommer intervjun spelas in. Du garanteras anonymitet, men dina ord kan bli citerade i uppsatsen.

Vänligen, Johanna Horn (johanna.horn0120@stud.hkr.se) och Lina Nilsson (lina.nilsson0157@stud.hkr.se)

Fakulteten för ekonomi  
Högskolan Kristianstad



Högskolan  
Kristianstad





Tema	Vår tanke	Intervjufrågor
<i>Komfort som tillstånd</i>	Endast om revisorn har gjort det tidigare...	<p>Hur vet du att du är klar med din granskning?</p> <p>Känner du att övergången från att inte vara färdig med din granskning till att vara klar är tydlig eller är det en svår gräns att dra?</p> <p>Vem är det som avgör när tillräckligt med granskning har gjorts?</p> <p>Vi har nu pratat om hur du idag granskar hållbarhetsrapport, men kommer du ihåg hur du gjorde förra året? Vilka nya erfarenheter har du fått?</p> <p>Skulle vi få ta del av era interna dokument om granskningsprocessen?</p>