



Högskolan
Kristianstad

Högskolan Kristianstad

291 88 Kristianstad

044-250 30 00

www.hkr.se

Självständigt arbete (examensarbete), 15 hp,
för kandidatexamen i företagsekonomi: Redovisning och Revision
VT 2023
Fakulteten för ekonomi

Revisorprofessionen i förändring: En analys av svenska högskolors och universitets respons på CSRD:s nya kompetenskrav

Verica Gjorgieva

Thao Phan

Författare

Verica Gjorgieva & Thao Phan

Titel

Revisorprofessionen i förändring: En analys av svenska högskolors och universitets respons på CSRD:s nya kompetenskrav

Engelsk titel

Changes in the auditing profession: An analysis of Swedish higher education institutions response to CSRD's new competence requirements

Handledare

Caroline Pontoppidan

Bedömande lärare

Elin Smith

Examinator

Helene Tjärnemo

Sammanfattning

Bakgrund - Denna studie har utifrån Corporate Social Reporting Directive (CSRD) studerat ekonomutbildningens roll i att tillgodose studenter, som kommer ingå i revisorsprofessionen, med teoretisk kunskap.

Syfte - Syftet med denna studie har varit att analysera hur svenska högskolor och universitet möter CSRD:s nya kompetenskrav för revisorer som ska utföra hållbarhetsrevision, vilka strategiska respons på institutionella påtryckningar som står på spel samt vad dessa i förlängningen kan innebära för revisorsprofessionen.

Metod - Studien följde deduktiv forskningsansats och kvalitativ forskningsmetod. Datasamlingen har skett genom innehållsanalys av utbildningsdokument som bestod av utbildningsplaner (16) och kursplaner (247) från sexton universitet. Dessutom har studien genomfört tre intervjuer utifrån lämplighetsurval.

Resultat - Resultaten i denna studie visar att högskolors och universitets strategiska respons på institutionella påtryckningar har varit att *samtycka*, *undvika* och *kompromissa*. De strategiska respons tolkades av intressenter vid högskolorna och universitetet att påverka professionaliseringen av revisorsprofessionen, som samtidigt löper risk för de-professionalisering.

Begränsning - Den huvudsakliga begränsningen med denna studie har varit relaterad till kursplanerna vars innehåll är begränsat.

Bidrag - Studien bidrar med kunskap till en nutida och samhällsrelevant debatt. Dessutom visar studien att svenska högskolor inte möter CSRD:s kompetenskrav i dagsläget samt att det inte heller finns en avsikt att inkludera dessa i ekonomutbildningen inom snar framtid. Det teoretiska bidraget består av kombinationen av den institutionella teorin och professionsteorin.

Ämnesord

CSRD, utbildning, revisorprofessionen, hållbarhetsrevision, kompetenskrav

Authors

Verica Gjorgieva & Thao Phan

Title

Changes in the auditing profession: An analysis of Swedish higher education institutions response to CSRD's new competence requirements

Supervisor

Caroline Pontoppidan

Assessing teacher

Elin Smith

Examiner

Helene Tjärnemo

Abstract

Background - Based on the Corporate Social Reporting Directive (CSRD), this study analyses the role of higher education institutions (HEI) in providing theoretical knowledge for business students who will enter the auditing profession.

Purpose - The purpose of this study has been to analyze how Swedish HEIs respond to CSRD's new competence requirements for auditors who will perform sustainability audits, which HEI's strategic responses are at stake and what this ultimately may mean for the auditing profession.

Method - The study followed a deductive research approach and qualitative research method. The data collection has been done through content analysis of educational documents composing of program syllabuses (16) and course syllabuses (247) from sixteen universities. In addition, the study has carried out three interviews based on aptitude selection.

Results - The results of this study show that HEIs' strategic response to institutional pressures have been to *acquiesce*, *avoid* and *compromise*. The strategic responses were interpreted by stakeholders at universities to influence the re-professionalization of the auditing profession which is at the same time at risk for un-professionalization.

Limitation - The main limitation of this study has been related to the course syllabuses whose content is restricted.

Contribution - The study contributes knowledge to a contemporary and socially relevant debate. The study also shows that Swedish higher education institutions do not meet CSRD's competence requirements at present and that there is no intention to include these in business education soon. The theoretical contribution consists of the combination of institutional theory and professional theory.

Keywords

CSRD, HEI, auditors' profession, sustainability assurance, competence requirements

Förord

Vi vill börja med att tacka vår handledare Caroline Pontoppidan som har varit engagerad och delaktig i vår uppsats. Hon har stöttat oss under hela arbetsgången och bidragit med tips och idéer som har underlättat för oss i genomförandet av arbetet. Vi vill även tacka våra kurskamrater för givande diskussioner och återkoppling kring arbetet. Vi vill också tacka våra respektive familjer som har stöttat oss under hela vår utbildning. Sist och inte minst vill vi tacka varandra som hållit ihop, kämpat, stöttat och peppat varandra under alla tre studieår. Med kunskaper och färdigheter som vi har erhållit från Högskolan Kristianstad är vi redo att starta våra karriärer inom revision.

Tack HKR!

Kristianstad 2023

Verica Gjorgieva & Thao Phan

Förkortningslista

CSR = Corporate Social Responsibility

CSRD = Corporate Sustainability Reporting Directive

EFRAG = European Financial Reporting Advisory Group

ESG = Environment, Social and Governance

ESRS = European Sustainability Reporting Standards

EU = Europeiska unionen

FAR = Föreningen Auktoriserade Revisorer

FN = Förenta Nationerna

hp = Högskolepoäng

ISSB = International Sustainability Standards Board

NFRD - Non-Financial Reporting Directive

RI = Revisorsinspektionen

SDG = Sustainable Development Goals

UKÄ = Universitetskanslersämbetet

Innehållsförteckning

1 Inledning	1
1.1 Problematisering	2
1.1.1 <i>Forskningsgap</i>	5
1.2 Syfte	7
1.3 Forskningsfrågor	7
1.4 Avgränsning	7
1.5 Disposition	8
2 Institutionalialia	9
2.1 CSR	9
2.1.1 <i>Rapporteringskrav</i>	9
2.1.2 <i>Granskning och revisionskrav</i>	11
2.1.3 <i>Kompetenskrav</i>	12
2.2 Vägen till att bli revisor.....	13
2.2.1 <i>Teoretisk utbildning</i>	13
2.2.2 <i>Praktisk utbildning</i>	14
2.2.3 <i>Prov för revisorsexamen</i>	14
2.3 Ansvariga myndigheter för revisorns utbildning	14
2.3.1 <i>Revisorinspektionen (RI)</i>	15
2.3.2 <i>Föreningen Auktoriserade Revisorer (FAR)</i>	15
2.3.3 <i>Högskolor och universitet</i>	16
3 Teoretisk referensram	17
3.1 Litteraturanlys	17
3.2 Den institutionella teorin.....	19
3.2.1 <i>Den institutionella teorin kopplad till högre formell utbildning</i>	21

3.3 Professionsteorin	22
3.3.1 <i>Professionsteorin kopplad till revisorprofessionen</i>	23
4 Metod	25
4.1 Vetenskaplig metod.....	25
4.1.1 <i>Forskningsparadigm</i>	25
4.1.2 <i>Forskningsansats</i>	26
4.1.3 <i>Forskningsmetod</i>	27
4.1.4 <i>Metod för litteratursökning</i>	29
4.2 Empirisk metod	29
4.2.1 <i>Urval</i>	29
4.2.2 <i>Datainsamling</i>	32
4.2.3 <i>Dataanalys</i>	34
4.2.4. <i>Operationalisering</i>	36
5 Empiri	38
5.1 Dokument.....	38
5.2 Intervjuer	44
5.2.1 <i>Respondent A</i>	44
5.2.2 <i>Respondent B</i>	45
5.2.3 <i>Respondent C</i>	46
6 Analys	47
6.1 Den institutionella teorin.....	47
6.1.1 <i>Tvingande isomorfi</i>	47
6.1.2 <i>Mimetisk isomorfi</i>	49
6.1.3 <i>Normativ isomorfi</i>	50
6.1.4 <i>Strategiska svar på institutionella påtryckningar</i>	51

6.2 Professionsteorin	54
6.3 Sammanfattande analys.....	58
7 Slutsatser	60
7.1 Slutsatser	60
7.2 Bidrag.....	62
7.2.1 Teoretiskt bidrag	62
7.2.2 Empiriskt bidrag	62
7.2.3 Praktiskt bidrag.....	63
7.3 Begränsningar och förslag på framtida forskning.....	63
Litteraturförteckning.....	65

Tabellförteckning

Tabell 1 Rapporteringsämnen och rapporteringsområden	10
Tabell 2 Kompetenskrav	12
Tabell 3 Strategiska respons	20
Tabell 4 Högskolor och universitet i Sverige samt deras ekonomprogram	30
Tabell 5 Intervjupersoner	32
Tabell 6 Hållbarhetsinnehåll i ekonomprogrammen	39
Tabell 7 Meningsbärande enheter från redovisningskurserna	39
Tabell 8 Innehåll i kursplanerna som tyder på uppfyllda krav från CSRD	42
Tabell 9 Högskolor och universitet som uppfyller CSRD:s kompetenskrav	43
Tabell 10 Strategiska respons	52

Figurförteckning

Figur 1 Revisorns utbildning i Sverige	15
Figur 2 Innehållsanalys	35
Figur 3 Operationalisering	37

1 Inledning

Hållbarhetsrapportering är numera standardpraxis för många börsnoterade företag. En undersökning, utförd av McCalla-Leacy (2022), visade att 96% av världens 250 ledande företag ägnar sig åt hållbarhetsrapportering. Denna praxis kommer att utökas ytterligare i Europa efter EU – parlamentets godkännande av det nya *Corporate Social Reporting Directive* (CSRD), vilket ersätter *Non-Financial Reporting Directive* (NFRD) (KPMG, 2023).

CSRD innebär en rad skärpta krav gällande omfånget av företags hållbarhetsrapportering, revisors granskning av denna rapportering samt nya kompetenskrav och examination för revisorer som ska granska och revidera hållbarhetsrapporterna. Företag kommer behöva upprätta omfattande hållbarhetsrapporter enligt specifika standarder, kallade *European Sustainability Reporting Standards* (ESRS). Dessutom kommer storleksgränsen för vilka företag som omfattas av direktivets bestämmelser att skärpas över tid. Inledningsvis riktar sig CSRD till företag av allmänt intresse med över 500 anställda (årsgenomsnitt) som tidigare omfattats av NFRD. Företag av allmänt intresse kommer år 2024 att i samband med sina finansiella rapporter behöva offentliggöra hållbarhetsrapporter för budgetåret 2023 (Europeiska Kommissionen, 2021) (KPMG, 2023). Tillämpningsområdet kommer att utökas till stora företag för budgetåret 2024 vilket innebär att antalet företag som omfattas av CSRD:s bestämmelser kommer att öka med drygt 320% från år 2023 till 2024. Ytterligare utökning till små och medelstora företag kommer för budgetåret 2027 (KPMG, 2023).

Företag som berörs av CSRD:s rapporteringskrav ska vidare få sina hållbarhetsrapporter granskade av en revisor eller annan extern part (KPMG, 2023). Hållbarhetsrevisionen inleds år 2024 och följer därefter rapporteringens tidshorisont. Kravet på hållbarhetsrevision har i sin tur medfört att CSRD även ställer explicita kompetenskrav som revisorer involverade i granskningsverksamheten av hållbarhetsrapporter som ska besitta. Revisorerna ska genomgå både en teoretisk och praktisk utbildning samt avlägga examen (Europeiska Kommissionen, 2021). Den teoretiska delen omhändertas delvis av

högskolor och universitet vilket skapar nya intressanta frågor om hur dessa nya utbildningskrav påverkar ekonomutbildningen vid svenska högskolor och universitet som i sin tur påverkar revisorprofessionen.

För att revisorer ska få den kunskap som krävs för att även kunna bestyrka hållbarhetsrapporter är en omställning nödvändig. I Sverige är diskussionen om kunskaper inom revisorprofessionen redan i gång. Johan Rippe, delägare i PwC och ordförande i FAR:s strategigrupp för revision, berättade att branschen för en dialog med högskolor och universitet som kontinuerligt ser över innehållet i sina kurser för att möta förväntningarna på revisorn (Lennartsson, 2021). Genom att utveckla utbildningen tillfredsställs behovet av attraktiva studenter som dagens näringsliv efterfrågar, vilket debatteras livligt hos lärosäten (Sharp, 2022).

Även Svenskt Näringsliv (2022) lyfte problematiken med att var femte rekryteringsprocess misslyckas i de svenska företagen då det inte finns kandidater med rätt kompetens. Bland anledningarna till misslyckandet lyfts klimatomställningen och det påstås att 67 procent tycker att det är svårt eller mycket svårt att rekrytera personer med högskoleutbildning (Svenskt Näringsliv, 2022). De nya kraven som CSRD ställer innebär nya utmaningar för flera aktörer i samhället, inte minst för högskolor och universitet. Utmaningen för högskolor och universitet består av att fånga upp CSRD:s kompetenskrav inom ekonomutbildningen med företagsekonomisk inriktning vilken i dagsläget uppfyller de teoretiska behörighetskraven för avläggande av revisorsexamen.

1.1 Problematisering

En bred och omfattande litteratur inom hållbarhetsrevision har växt fram under de senaste årtiondena (Dixon, 2004; Manetti & Becatti, 2009; Manetti & Toccafond, 2012; Michelon m.fl., 2015; Boiral m.fl, 2019; Boiral, m.fl. 2020; Del Giudice & Rigamonti, 2020; Martinez m.fl. 2021). Till följd av CSRD är ämnet fortsatt högaktuellt. I samband med CSRD introducerades för första gången lagstadgade krav på hållbarhetsrevision i syfte att öka tillförlitligheten och trovärdigheten i

hållbarhetsrapporter (Europeiska Kommissionen, 2021). Införandet av hållbarhetsrevision bidrar enligt Del Giudice och Rigamonti (2020) till att informationen blir trovärdigare men för att trovärdigheten ska öka måste den som bestyrker hållbarhetsrapporterna ha rätt kompetenser (Martinez m.fl., 2021).

CSRD introducerade fyra kompetenskrav som revisorer involverade i hållbarhetsrevision ska besitta vilket kan förändra revisorns utbildning vid högskolor och universitet. Redan för 20 år sedan lyfte forskaren Dixon (2004) att det finns ett avgörande behov av att göra ett antal förändringar i redovisningsutbildningen för att kvalificera revisorer i hantering av miljöfrågor. Enligt Dixon (2004) måste etiska och sociala dimensioner vara inkapslade i redovisningsutbildning för att höja förmågan hos revisorer att klara av miljöfrågor och revisionsprofessionens osäkerhet (Dixon et al. 2004). Sedan dess har det tillkommit fler studier som har ifrågasatt den professionella kompetensen hos revisorer som tillhandahåller hållbarhetsrevision (Manetti & Becatti, 2009; Manetti & Toccafondi, 2012; Boiral m.fl., 2019; Boiral m.fl., 2020; Martinez m.fl., 2021). Det har diskuterats om revisorn är den mest lämpliga kandidaten att förutom finansiell revision även tillhandahålla hållbarhetsrevision (Martinez m.fl., 2021; Boiral m.fl., 2020; Dixon m.fl., 2004).

Power (1997) beskrev i sin studie, hur revisorer anser sig själva vara mest relevanta experter. Även Dixon (2004) kom fram till samma slutsats, det vill säga att revisorer anses vara relevanta för uppdraget. Studierna uppmärksammade att färdigheterna som krävs för att genomföra hållbarhetsrevision konstrueras på ett sätt som överlappar färdigheterna som krävs för finansiell revision. Med detta i åtanke besitter revisorer enbart en del av de kunskaper, färdigheter och erfarenheter som krävs för att genomföra hållbarhetsrevision (Power, 1997; Dixon m.fl., 2004). Det som Martinez m.fl. (2021) menar saknas hos revisorer är att de inte är specialiserade inom hållbarhetsfrågor eftersom de har brister i utbildning och kompetens.

Vad som utgör en profession har också varit föremål för diskussioner och i litteraturen finns en rad olika definitioner och tolkningar av begreppet. Det som majoriteten av definitionerna har gemensamt är att de betonar professionernas anknytning till högre formell utbildning (Freidson, 1999; Brante, 2013; Abbott,

1998). Brante (2013) lyfte Parsons (1964) relativt allmänna definition av en profession, vilken också accentuerar formell utbildning men även demonstrerar skicklighet i att tillämpa denna samt institutionella mekanismer som garanterar att kompetensen används på ett socialt ansvarsfullt sätt. Boiral m.fl. (2020) menade att professionalism betecknar de kunskaper, värderingar, metoder och praxis som krävs för att uppnå en specifik yrkesverksamhet. Å andra sidan är färdigheterna som krävs för att genomföra en sund hållbarhetsrevision komplexa och mångfacetterade vilket tar lång tid att utveckla. Hållbarhetsrevision är en relativt ny yrkesverksamhet för vilken professionalisering ger upphov till nya utmaningar när det gäller bland annat utbildning (Boiral m.fl. 2020).

Rollen att inkludera utvecklingen av hållbarhet inom högskolor och universitet har upprepats i en bredare mening i studier som föreslår att lärare måste främja elevernas förståelse för de betydande effekter som affärsbeslut och handlingar kan ha på samhället och den möjliga kollateral skada de kan orsaka (Jorge & Peña, 2014). Botes m.fl. (2014) menade att tidigare forskning indikerar att de flesta universiteten globalt, långsamt tar ett holistiskt och tvärvetenskapligt förhållningssätt till hållbarhetsutbildning men när det gäller redovisning krävs det fortfarande stor utveckling. Föreläsare uttryckte oro och menade att utbildningen inom redovisning behöver förändras. Även studenter ansåg att deras kunskap om hållbarhet inte var tillräcklig och konstaterade att det finns ett behov av att se till att redovisningskurser integrerar hållbarhet (Botes, Low, & Chapman, 2014). Andra forskare delar också uppfattningen om att det finns en brist i integrationen av hållbarhet inom redovisningsutbildningen (Jorge m.fl., 2015; Nicholson & DeMoss, 2009).

Högskolor och universitet liksom andra organisationer påverkas och influeras av olika institutionella påtryckningar och sociala interaktioner (Cardona m.fl., 2020). Cardona m.fl. (2020) menade att litteraturen har visat att högskolor och universitet behöver möta omgivningens krav konstant och överleva på en konkurrenskraftig marknad där de har blivit organisatoriska aktörer. Enligt Cardona m.fl. (2020) förändras inte högskolor och universitet enbart av institutionella, tvingande påtryckningar utan även till följd av normativa och mimetiska påtryckningar som

utövas av andra högskolor och universitet samt specialiserade grupper inom lärosäten (Cardona m.fl., 2020). Denna uppfattning delas även av Khalifa m.fl. (2023) som också menar att högskolor och universitet befinner sig under trycket av den institutionella teorins tre typer av isomorfi samt att de försöker hitta balansen mellan att efterlikna varandra och samtidigt differentiera sig. Adams (2023) menade att lagstiftningsreformer kan sätta institutionella påtryckningar på organisationer. CSRD innebär en lagstiftningsreform och högskolor och universitet som tidigare nämnts anses vara organisationer som kan finna sig under institutionella påtryckningar.

1.1.1 Forskningsgap

Trots att hållbarhetsrevision har varit ett omdiskuterat ämne inom företagsekonomisk forskning finns det fortfarande en avsaknad av två aspekter när det kommer till revisorprofessionen och dess anknytning till högre formell utbildning (Dixon, 2004; Manetti & Becatti, 2009; Manetti & Toccafond, 2012; Michelon m.fl., 2015; Boiral m.fl, 2019; Boiral, m.fl. 2020; Del Giudice & Rigamonti, 2020; Martinez m.fl. 2021).

För det första finns det i dagsläget ett antal studier som undersöker högskolor och universitet runt om i världen i syfte att kontrollera dess implementering av hållbarhetsinslag inom ekonomiprogrammen och kurserna som dessa erbjuder. Dessa studier bygger huvudsakligen på innehållsanalyser av kursplaner där innehållet kvantifieras och sedan testas statistiskt mot andra kvantitativa variabler som exempelvis högskolornas och universitetens storlek, rankningar och certifikat. Alternativt presenteras endast beskrivande statistik som mäter hållbarhetsinslagen inom högskolornas och universitetens kurser och program och ibland berörda parterns åsikter om inkluderingen av hållbarhet (Alexio m.fl., 2020; Alexio, m.fl., 2018; Jorge & Reyes, 2015; Botes et al. 2015; Christensen et al., 2007).

Även Melles (2019) poängterar att få studier har försökt gå längre än beskrivning och menar att tidigare studier saknar teoretiska analyser. Det som enligt Melles

(2019) är särskilt sällsynt är analyser ur den institutionella teorins perspektiv och föreslår därmed att den institutionella teorin används i vidare forskning inom högskolors och universitets respons på hållbarhetsutbildning. Det har med andra ord identifierats att den institutionella teorin inte har tillämpats i studier som undersöker högskolors och universitets strategiska respons på lagstiftningsreformen från CSRD. Den institutionella teorin anses relevant eftersom högskolor och universitet liksom andra organisationer kan befinna sig under trycket av den institutionella teorins tre typer av isomorfi, som är mimetisk, normativ och tvingande (Cardona m.fl., 2020; Khalifa m.fl., 2023). Teorins tvingande isomorfi är särskilt intressant med tanke på att Sverige som EU-medlemsstat påverkas direkt av CSRD:s bestämmelser vilka utgör en lagstiftningsreform rörande revisorns kompetenskrav.

För det andra undersökte Sammalistro m.fl. (2015) hur lärare och personal uppfattar sin roll i hållbarhetsarbete inom ett svenskt universitet. Förutom Sammalistros m.fl. (2015) studie finns enligt denna studies vetenskap inga ytterligare studier som undersöker hur högskolor och universitet uppfattar sin roll inom hållbar utveckling i en svensk kontext. Sammalistro m.fl. (2015) studie är förutom det begränsad till en fallstudie och författarna föreslår att vidare forskning kan försöka få djupare insikt i högskolors och universitets bidrag till hållbar utveckling inom särskilda program. Programmet som är av intresse i denna studie är ekonomiprogrammet med företagsekonomisk inriktning som i dagsläget uppfyller de finansiella behörighetskraven för avläggande av revisorexamen (FAR, 2023). CSRD öppnar upp för intressanta studier eftersom införandet av de nya kompetenskraven beträffande hållbarhet kan tänkas passa in inom programmets ramar. Hållbarhetsrevisionen inleds, som tidigare nämnts, först år 2024 och med tanke på det har de förändrade kompetenskraven som revisorn enligt direktivet ska besitta inte undersökts tidigare i årminstone inte i en svensk kontext.

Utifrån det som tidigare nämnts har denna studie identifierat två forskningsgap. Det första handlar om tillämpningen av den institutionella teorin vilket kommer att ge teoretiska tolkningar av data. Det andra gapet handlar om att studier som undersöker svenska högskolors och universitets bidrag till hållbar utveckling till följd av CSRD

saknas.

1.2 Syfte

Uppsatsens syfte är att analysera hur svenska högskolor och universitet möter CSRD:s nya kompetenskrav för revisorer som ska utföra hållbarhetsrevision, vilka strategiska respons på institutionella påtryckningar som står på spel samt vad dessa i förlängning kan innebära för revisorsprofessionen.

1.3 Forskningsfrågor

För att uppfylla studiens syfte har två forskningsfrågor tagits fram:

1. Hur möter svenska högskolor och universitet CSRD:s kompetenskrav beträffande hållbarhetsrevision i dagsläget?
2. Vad innebär svenska högskolors och universitets strategiska respons på institutionella påtryckningar från CSRD för revisorprofessionen?

1.4 Avgränsning

Studien fokuserar enbart på Sverige som EU-medlemsstat och till svenska högskolor och universitet som erbjuder ekonomprogrammet med företagsekonomisk inriktning på kandidatnivå vilket motiveras i avsnitt 4.2.1¹. CSRD förändrar NFRD på flera punkter, denna studie fokuserar enbart på de förändrade kompetenskraven för revision. Enligt CSRD ska hållbarhetsrapporter

¹ Vidare i uppsatsen refereras till ekonomprogrammet med företagsekonomisk inriktning på kandidatnivå enbart som ekonomprogrammet.

bestyrkas av en revisor eller annan extern part (Europeiska Kommissionen, 2021). Denna studie fokuserar enbart på revisorer.

1.5 Disposition

Nästa kapitel består av institutionalia där det redogörs för CSRD:s nya kompetenskrav med avseende på hållbarhetsrapportering och revision av hållbarhetsrapporter. I samma kapitel redogörs även för revisorns utbildning och ansvariga myndigheter för denna i Sverige. Det tredje kapitlet inleds med en litteraturanlys och fortsätter med presentation av studiens två teorier, den institutionella teorin och professionsteorin. Det fjärde kapitlet är en reflektiv redogörelse för studiens metodval. I det femte kapitlet presenteras empirin som kommer från två empiriska datakällor, dokument och intervjuer. Resultatet av empirin analyseras i det sjätte kapitlet. I kapitel åtta besvaras studiens forskningsfrågor. Kapitlet avslutas med praktiska, empiriska och teoretiska bidrag samt studiens begränsningar och förslag till vidare forskning.

2 Institutionalialia

Kapitlet syftar till att beskriva förändringarna som CSRD innebär. I kapitlet presenteras revisorns utbildning i en modell (se Figur 1) som är föremål för CSRD:s kompetenskrav för revisorer involverade i hållbarhetsrevision. Därmed är det relevant att presentera de ansvariga myndigheterna för denna kompetenssäkring i Sverige. Detta kapitel består med andra ord av redogörelser av CSRD, Vägen till att bli revisor samt Ansvariga myndigheter för revisorsutbildning.

2.1 CSRD

CSRD är ett resultat av att föregående NFRD inte ansågs förbättra kvaliteten på den information som företag offentliggjorde i tillräcklig utsträckning och inte heller uppfyllde användarnas informationsbehov. Syftet med CSRD är därmed att förbättra hållbarhetsrapportering till lägsta möjliga kostnad för att bättre utnyttja den europeiska inre marknadens potential att bidra till omställningen till ett fullständigt hållbart ekonomiskt och finansiellt system för alla i enlighet med den europeiska gröna given och FN:s mål för hållbar utveckling. Enligt CSRD bör den rapporterade informationen vara jämförbar, tillförlitlig samt lätt för användarna att hitta och använda med digital teknik. Hållbarhetsinformationens status ändras alltså och blir mer jämförbar med den finansiella informationen. Med detta introducerades för första gången rapporteringskrav utifrån specifika standarder, revisionskrav av hållbarhetsrapporter samt kompetenskrav för revisorer involverade i granskningen av hållbarhetsrapporter (Europeiska kommissionen, 2021).

2.1.1 Rapporteringskrav

ESRS är en uppsättning efterlevnads- och upplysningskrav enligt CSRD som träder i kraft i hela EU först för budgetåret 2023 och kommer att kräva publicering av hållbarhetsrapportering samtidigt som finansiell rapportering (KPMG, 2023). Berörda företag ska rapportera enligt tre rapporteringsämnen och fyra

rapporteringsområden (se Tabell 1). Informationen ska rapporteras på två nivåer. Dels finns sektorspecifika informationskrav, dels ytterligare företagspecifika krav på väsentlig påverkan, risk och möjligheter (Europeiska Kommissionen, 2021).

Tabell 1

Rapporteringsämnen och rapporteringsområden

Generella standarder	Rapporteringsämnen			Rapporteringsområden
	Miljömässigt	Sociala förhållanden	Styrning	
ESRS 1 <i>Allmänna krav</i>	E1: Klimatförändring	S1: Företagets arbetskraft	G1: Affärsmässigt uppförande	1. Styrning
	E2: Förorening	S2: Arbetskraft i värdekedjan		2. Strategi
	E3: Vatten- och marinaresurser	S3: Berörda samhällen		3. Implementering
ESRS 2 <i>Allmänna upplysningar</i>	E4: Biodiversitet och ekosystem	S4: Konsumenter och slutanvändare		4. Mått och mål
	E5: Resursanvändning och cirkulär ekonomi			

Kommentar: Sammanfattande tabell över ESRS rapporteringsämnen och rapporteringsområden (KPMG, 2023).

CSRD kommer inledningsvis beröra företag som tidigare varit föremål för NFRD, det vill säga företag av allmänt intresse som uppfyller kravet om över 500 anställda (Europeiska Kommissionen, 2021) (KPMG, 2023). För budgetåret 2024 kommer tillämpningsområdet att utökas till stora börsnoterade företag som uppfyller minst två av följande tre kriterier:

1. Över 250 anställda (årsgenomsnitt),
2. Över 40 miljoner euro i nettoomsättning (och)
3. Över 20 miljoner euro i balansomslutning.

Ytterligare utökning införs för budgetåret 2027 till börsnoterade små och medelstora företag som uppfyller två av följande tre krav:

1. Över 10 anställda (årsgenomsnitt)
2. Över 700 tusen euro i nettoomsättning (och)
3. Över 350 tusen euro i balansomslutning (KPMG, 2023).

2.1.2 Granskning och revisionskrav

EU-parlamentet ansåg att icke-finansiell information som offentliggörs av företag bör bli föremål för en obligatorisk revision. Hållbarhetsrapporterna som offentliggörs av företag som omfattas av rapporteringens tillämpningsområde ska bestyrkas av en revisor eller annan extern part från år 2024 (Europeiska kommissionen, 2021). Vid bestyrkandet görs en åtskillnad mellan uppdrag med begränsad säkerhet och uppdrag med rimlig säkerhet. Inledningsvis ska företagen söka begränsad säkerhet för rapporterad hållbarhetsinformation. Uppdrag med begränsad säkerhet innebär mindre arbete, vilket betyder att revisorn utför färre tester. Vid ett uppdrag med begränsad säkerhet ges slutsatsen vanligtvis i en negativ uttrycksform. Med andra ord, anges det att inget som tyder på att informationen om sakförhållanden innehåller någon väsentlig felaktighet har framkommit (Europeiska Kommissionen, 2021).

Som ett alternativ till uppdrag med begränsad säkerhet övergår uppdragen i ett senare skede till uppdrag med krav på rimlig säkerhet. Arbetsinsatsen vid uppdrag med rimlig säkerhet är betydligt högre och innebär omfattande förfaranden, bland annat beaktande av det rapporterade företagets interna kontroller och

substansgranskning. Till skillnad från uppdrag med begränsad säkerhet ges slutsatsen av denna typ av uppdrag i en positiv uttrycksform, som ett uttalande om hur granskningsämnet ska bedömas gentemot tidigare fastställda kriterier (Europeiska Kommissionen, 2021).

2.1.3 Kompetenskrav

Enligt CSRD kan lagstadgade revisor, som godkänts för att utföra lagstadgad revision, även utföra kvalitetsgranskning av hållbarhetsrapportering först efter att ha uppnått behörighet för universitetsstudier eller motsvarande och därefter genomgått teoretisk och praktisk utbildning samt avlagt en yrkesexamen. Yrkesexamen ska åtminstone delvis vara skriftlig och garantera tillräckliga teoretiska kunskaper samt en förmåga att tillämpa sådana kunskaper i praktiken (se Tabell 2) (Europeiska Kommissionen, 2021).

Tabell 2

Kompetenskrav

<i>Finansiella</i>	<i>Hållbarhet</i>
a. Allmän redovisningsteori och redovisningsprinciper	a. Rättsliga krav och standarder rörande upprättande av årlig hållbarhetsrapportering och hållbarhetsrapportering för koncernen.
b. Rättsliga krav och standarder rörande upprättande av årsbokslut och sammanställd redovisning	b. Hållbarhetsanalys
c. Internationella redovisningsstandarder	c. Förfarande för tillbörlig aktsamhet med avseende på hållbarhetsfrågor
d. Räkenskapsanalys	d. Rättsliga krav och standarder för kvalitetsgranskning av hållbarhetsrapportering
e. Kostnadsbokföring och internredovisning	
f. Riskhantering och internkontroll	
g. Räkenskapsrevision och yrkeskunnande	
h. Rättsliga krav och yrkesregler rörande lagstadgad revision och lagstadgad revisor	

-
- i. Internationella revisionsstandarder
 - j. Yrkesetik och oberoende
-

Kommentar: Tabellen redogör för kompetenskraven som CSRD ställer på revisorn som deltagare i hållbarhetsrevision. Kompetenskraven är indelade i två kategorier: finansiell och hållbarhet (Europeiska Komissionen, 2021).

2.2 Vägen till att bli revisor

För att förstå vägen till att bli hållbarhetsrevisor är det nödvändigt att förstå vägen till att bli auktoriserad revisor eftersom CSRD kommer att kräva en liknande process (Europeiska Komissionen, 2021). För att bli auktoriserad revisor i Sverige krävs först en teoretisk utbildning som följs av en praktisk utbildning och avslutas med att avlägga ett prov för revisorsexamen (se Figur 1).

2.2.1 Teoretisk utbildning

I Sverige krävs det att sökanden har avlagt kandidatexamen eller genomgått annan motsvarande utbildning med godkänt resultat för att få avlägga revisorsexamen. Kandidatexamen ska omfatta 180 högskolepoäng (hp) och får vara i ett valfritt ämne. Kandidatexamen behöver inte vara inom företagsekonomi, dock ska följande krav vara uppfyllda. Utbildningen ska vara:

1. Från ett svenskt universitet eller svensk högskola, eller
2. Från utländskt universitet där examen av Universitet-och högskolerådet har bedömts motsvara en svensk kandidatexamen.

Ytterligare krav för den teoretiska utbildningen berör obligatoriska ämnesområden som ska ha studerats med godkänt resultat. Dessa ytterligare krav motsvarar de finansiella kompetenskraven enligt CSRD (Tabell 2) (Revisorsinspektionen, 2023)

).

2.2.2 Praktisk utbildning

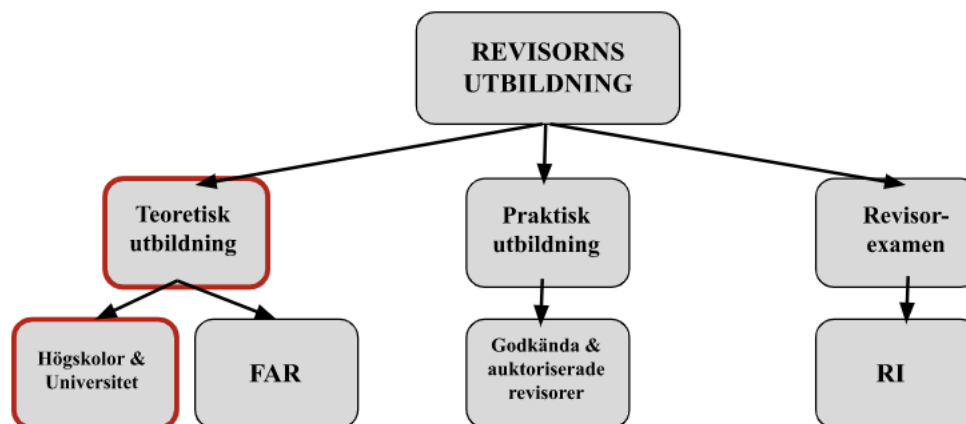
Den praktiska utbildningen ska pågå under minst tre år och motsvara tre års heltidsarbete. Utbildningen ska vara under handledning av en auktoriserad eller godkänd revisor och följa ett utbildningsprogram. Enligt föreskrifterna ska utbildningen "innehålla planering, utförande och rapportering av revisionsuppdrag. En del av utbildningen ska avse kvalificerade utredningar." (Revisorsinspektionen, 2023).

2.2.3 Prov för revisorsexamen

För att bli auktoriserad revisor måste revisorsexamen avläggas med godkänt resultat. Provet pågår under två dagar och maxpoängen är 150. För godkänt resultat krävs det 90 poäng eller mer. "Frågorna är case-baserade där tentanden svarar i rollen som auktoriserad revisor" (Revisorsinspektionen, 2023).

2.3 Ansvariga myndigheter för revisorns utbildning

Revisorsinspektionen (RI), Föreningen Auktoriserade Revisorer (FAR) samt högskolor och universitet är inblandade myndigheter för godkända och auktoriserade revisorer i Sverige (se Figur 1).

Figur 1*Revisorns utbildning i Sverige*

Kommentar: Figuren ger en överblick över revisorns utbildning i Sverige.

2.3.1 Revisorinspektionen (RI)

RI är regeringens expertmyndighet i frågor om revisorer och revision vars uppdrag är att tillgodose samhällets behov av kvalificerade och oberoende externa revisorer. RI ansvarar också för att god revisionssektor utvecklas på ett ändamålsenligt sätt. RI anordnar prov för revisorsexamen och ansvarar för auktorisation av revisorer samt utövar myndighetstillsyn av auktoriserade och godkända revisorer och registrerade revisionsbolag (Revisorsinspektionen, 2023).

2.3.2 Föreningen Auktoriserade Revisorer (FAR)

FAR är en branschorganisation inom redovisning, revision och rådgivning och är ett av Sveriges största privata utbildningsföretag inom ekonomiområdet. FAR utvecklar tydliga spelregler, rätt kompetens och tillförlitlig information. FAR:s medlemmar är bland annat auktoriserade och godkända revisorer samt stora företag inom redovisning, revision och rådgivning. I FAR:s uppdrag ingår att klargöra god yrkessed, paketera och förmedla kunskap samt driva opinionsbildning (FAR, 2023).

2.3.3 Högskolor och universitet

Utbildning vid högskola eller universitet tillhandahåller den teoretiska utbildningen vilket är ett krav för avläggande av revisorsexamen och spelar därmed en viktig roll för revisorprofessionen (Revisorsinspektionen, 2023). Denna uppsats kommer därmed att fokusera på den högre utbildningens roll i att tillgodose revisorer med rätt kunskap och kompetens inom hållbarhetsrevision.

3 Teoretisk referensram

Detta teorikapitel innehåller två huvudsakliga delar: litteraturanalys och teoretisk referensram. Litteraturanalysen motiverar uppsatsens teorival och består av studier där den institutionella teorin och professionsteorin har använts. Den teoretiska referensramen innefattar två olika teorier: den institutionella teorin och professionsteorin. Under respektive teori redogörs för dess relevans i förhållande till denna studies syfte och forskningsfrågor.

3.1 Litteraturanalys

Revisorsprofessionen har varit föremål för diskussioner som handlar om huruvida revisorer besitter rätt kompetenser, erfarenheter och färdigheter för att utöva hållbarhetsrevision samt revisionens kvalitet (Boiral m.fl. 2020; Boiral m.fl, 2019; Martinez-Ferrerom.fl., 2018; Dixon m.fl., 2004). Bedard (1989) använde professionsteori för att studera expertis inom revision. Power (1997) utgick från professionsteorin för att beskriva hur revisionsprofessionen använder strategier för att positionera sig själva som den mest relevanta experten inom hållbarhetsrevision. Med utgångspunkt i professionsteori studerade även Dixon m.fl. (2004) revisorsprofessionens relevans för hållbarhetsrevision. Eftersom CSRD föreslår revisorn som en potentiell kandidat för hållbarhetsrevision väcktes ett intresse att studera vad utökandet av revisorns arbetsområde innebär för revisorprofessionen i sin helhet. För att göra detta bedöms professionsteorin vara lämplig med hänvisning till dess tidigare tillämnning inom området (Boiral m.fl., 2020; Martinez-Ferrero m.fl., 2018; Dixon m.fl., 2004; Power, 1997; Berard, 1989).

Eftersom källorna till professionell kunskap är flera finns det många krafter och sociala trender som påverkar den. Krafterna kan bestå av allt från tekniska innovationer och nya forskningsupptäckter, till lagstiftningsförändringar, globalisering, kulturella influenser, politiska och ekonomiska trender och organisationsförändringar (Adams T. L., 2023). Innan godkännandet av CSRD var hållbarhetsrapporter inte föremål för revisorns granskning. Revisorn skulle enbart kontrollera om en hållbarhetsrapport har upprättats (SFS, Årsredovisningslag,

1995: 1554). CSR:s tvingande krav på granskning av hållbarhetsrapporter för företag av viss dignitet utgör därför med andra ord en lagstiftningsreform. Förutom det tillkom fyra nya kompetenskrav som revisorer involverade i hållbarhetsrevision ska besitta. Den institutionella teorin har använts tidigare för att studera professioner som förändras till följd av lagstiftningsreformer (Adams T. L., 2022). Adams (2022) undersökte hur tvingande, mimetiska och normativa processer driver lagstiftningsreformer i ett regleringsområde som befinner sig i förändring där legitimiteten hos traditionella yrkesregleringar har ifrågasatts.

Även forskning inom högre formell utbildning har visat att utbildningsinstitutioner liksom andra organisationer påverkades och influerades av olika institutionella påtryckningar samt sociala interaktioner (Cardona m.fl., 2020). Kahlifa m.fl. (2023) analyserade med hjälp av den institutionella teorin hur institutionella krafter är relaterade till ett universitets position på den nationella samt internationella kontinenten. Gonzales m.fl. (2009) utgick från den institutionella teorin för att analysera organisatoriska och institutionella påtryckningar vid spanska universitet när det gäller införande av färdigheter inom företagsekonomisk utbildning samt redovisning. Gonzalez m.fl. (2009) utökade den institutionella teorin och tillämpade i sin studie även högskolors och universitets strategiska respons på institutionella påtryckningar vilket är en modell som har föreslagits av Oliver (1991).

Mot dessa bakgrunder bedöms professionsteorin och den institutionella teorin vara lämpliga teorier som kan användas för att bättre förstå högskolornas och universitetens respons på de institutionella påtryckningar som CSR utövar. Den institutionella teorin utökas med Olivers (1991) strategiska respons på institutionella påtryckningar. Med hjälp av professionsteorin erhålls i nästa steg förståelse för vad högskolornas och universitetens strategiska respons innebär för revisorprofessionen och utvecklingen av dess expertis.

3.2 Den institutionella teorin

Den institutionella teorin bygger på en uppfattning om att institutionella påtryckningar och sociala interaktioner mellan organisationen och dess verksamhetsmiljö har inverkan på organisationens aktiviteter (Herold, 2018). DiMaggio och Powell (1983) fann tre olika typer av institutionell isomorfi i sin undersökning, dessa är: tvingande-, mimetisk- och normativ isomorfi. Dessa tre typer av institutionell isomorfi påverkar en organisation på olika sätt, vilket till slut resulterar i likheter i hur organisationer är strukturerade och hur de fungerar.

Enligt DiMaggio och Powell (1983) handlar tvingande isomorfi om de politiska och rättsliga påtryckningar som tvingar organisationer att agera i enlighet med lagen. Mimetisk isomorfi uppstår genom osäkerhet i målsättningar eller i verksamhetsmiljö vilket motiverar företag att efterlikna varandra (DiMaggio & Powell, 1983). Den tredje typen av isomorfi kallas normativ isomorfi och beror på professionalisering. Professionalisering inom en organisation skiljer sig från andra organisationer, dock uppvisar organisationer många likheter i hur de professionaliserar sig (DiMaggio & Powell, 1983). Likheterna kan tolkas som att organisationer avsiktligt följer den norm som dominerar inom det område där de är verksamma.

Oliver (1991) uppmärksammade dock att organisationer inte faller under institutionella påtryckningar blint. I stället ägnar organisationer sig åt strategiska respons på de institutionella påtryckningarna som påverkar dem. I sin studie identifierade Oliver (1991) fem olika strategiska respons, dessa är: att trotsa, att undvika, att samtycka, att kompromissa eller att manipulera. I Tabell 4 ges en övergripande förklaring av dess innebörd samt vilka möjliga taktiker organisationer kan använda för respektive respons.

Tabell 3*Strategiska respons*

Respons	Innebörd	Taktik
Trotsa	Organisationer hanterar påtryckningar genom direkt konfrontation.	<i>Avfärda</i> : ignorera <i>Utmana</i> : en mer aktiv avvikelse från regler, normer eller förväntningar. <i>Attackera</i> : mer intensiv och aggressiv avgång
Undvika	Organisationer försöker undvika behovet av överensstämmelse utan att påverka tryckets art.	<i>Dölja</i> : avvikelser döljs bakom en fasad av samtycke. <i>Buffra</i> : undvika att utsätta sig för inspektion eller utvärdering. <i>Fly</i> : lämna det domän inom vilket trycket utövas.
Samtycka	Organisationer ansluter sig till påtryckningar utan betydande förändring	<i>Vana</i> : omedveten anslutning <i>Imitera</i> : överensstämmer med mimetisk isomorfi <i>Efterleva</i> : medveten lydnad
Kompromissa	Organisationerna försöker hitta en kompromiss mellan institutionella förväntningar och interna organisatoriska mål.	<i>Balansera</i> : uppnå paritet mellan olika externa och interna intressen. <i>Lugna</i> : uppnå överensstämmelse mellan olika intressenters förväntningar. <i>Förhandla</i> : en mer aktiv form av lugnande
Manipulera	Manipulation kan definieras som det målmedvetna och opportunistiska försöket att förändra eller utöva makt över institutionella påtryckningar.	<i>Kooptera</i> : neutralisera institutionell opposition och öka legitimiteten <i>Påverka</i> : förändra värderingar och övertygelser eller definitioner och kriterier <i>Kontrollera</i> : vidta specifika insatser för att upprätta makt och dominans

Kommentar: Tabellen ger en övergripande förklaring av de olika strategiska responsens innebörd Oliver (1991).

3.2.1 Den institutionella teorin kopplad till högre formell utbildning

Precis som andra organisationer påpekade Cardona m.fl. (2020) i sin studie att högskolor och universitet påverkas av institutionella påtryckningar internt och externt. Undersökningen genomfördes i Columbia och baserades på tre fallstudier. I linje med tvingande isomorfi, fann studien att högskolor och universitet måste ha certifieringar för att kunna erbjuda kandidatprogram för att säkerställa programmets kvalitet (Cardona et al., 2020). Enligt författarna är det uppenbart att högskolor och universitet tvingas genomföra förändringar i samband med ny eller förändrad reglering (Cardona m.fl. 2020). Förändringarna inkluderar hur program- och institutionsstyrelse ska arbeta för att vara konkurrenskraftiga i utbildningsmiljön (Cardona m.fl., 2020).

Även om det inte är obligatoriskt visar det sig att certifieringar kan vara till fördel för högskolor och universitet eftersom det kan innebära bättre resurser, som bland annat internationella avtal och rörlighet tack vare certifieringar enligt undersökningsresultatet (Cardona et al., 2020). Det tyder även på att högskolor och universitet följer beteendemönstren skapad av andra högskolor och universitet som anses besitta bättre erfarenheter i synnerhet ackreditering samt skapande av program. På individuell nivå, visar det sig att disciplinära grupper försöker uppnå vissa beteendemönster utifrån sina specifika kunskaper vilket är i linje med normativ isomorfi Cardona m.fl., 2020). Gonzalez m.fl. (2009) använde också den institutionella teorin samt Oliver (1991) strategiska respons på institutionella påtryckningar. I sin undersökning kom de fram till att den strategiska responsen som spanska universitet har använt sig av vid de tre olika typerna av institutionella påtryckningar är att ”undvika” och ”kompromissa” (Gonzalez m.fl., 2009).

CSRD får direkt effekt i Sverige som är medlemsstat i EU vilket innebär att direktivets bestämmelser behöver implementeras i svensk lag (Europeiska Unionen, 2023). Auktoriserade revisorer ska i dagsläget enbart kontrollera om en hållbarhetsrapport har upprättats (SFS, Årsredovisningslag, 1995: 1554). CSRD:s tvingande krav på lagstadgad revision samt införande av kompetenskrav för revisorer som genomför hållbarhetsrevision är därför en lagstiftningsreform.

Högskolor och universitet anses vara organisationer som kan påverkas av institutionella påtryckningar, vilket gör den institutionella teorin användbar för att uppnå studiens syfte och besvara studiens forskningsfrågor. Den institutionella teorin utökas med Olivers (1991) modell eftersom hon menar att organisationer inte bara accepterar institutionella påtryckningar utan även kan göra motstånd i form av strategiska respons. Olivers strategiska respons på institutionella påtryckningar anses relevanta för att uppnå förståelse kring hur högskolor och universitet möter CSRS:s nya kompetenskrav.

3.3 Professionsteorin

Under 1900-talet började utveckling av profession för första gången och den följde olika utvecklingsförlopp (Abbott, 1988). En precis definition av profession är mångtydig och omtvistad (Brante, 2009). Professioner erbjuder esoteriska tjänster såsom rådgivning eller åtgärder eller både och, till en enskild individ, en organisation eller till staten (C. Hughes, 1963). Enligt Abbott (1988), har yrken växt fram genom att en grupp experter, som med sina specifika kunskaper och färdigheter inom ett visst område, organiserat sig samt utarbetat ett system för utbildning och omfattande träning inom sitt yrke. För att kunna anses som en medlem i yrkesgruppen behöver medlemmarna genomgå prov och andra formella krav (Abbott, 1988).

Ett av de formella kraven anses vara examensbevis som utgörs av universitetsutbildning, då den ger yrkesutövare "ovillkorlig inträdesbiljett" till det "professionella yrkeslivet". Genom lång utbildning, olika examinationer samt legitimationer sätter professionella yrkesgrupper patent för sin profession och monopoliserar en viss arbetsuppgift (Brante, 2009). Med andra ord, utgör expertis grundlag för att en profession får monopol för att sälja en tjänst och expertisen är vedertagen genom teoretisk och praktisk utbildning samt certifieras med prov. Innehavet av specifik kunskap och kompetens medför att professionella yrkesutövare erhåller hög status, auktoritet samt välkompenserad provision för sitt arbete (Dall' Allba , 2009).

Vetenskapen är fundament för professionsverksamheten och relationen mellan vetenskap och profession är en process av kunskapsproducering (forskning), utspridning av den forskade kunskapen samt tillämpning av kunskapen (Brante, 2009). Med andra ord går det att beskriva detta samband som en sammanvävning mellan teoretisk och praktisk utbildning av professionella yrkesutövare. Genom sin specifika kunskap inom sitt område anser sig professionella yrkesutövare besitta bättre kunskap om sina klienters verksamhet och dess utmaningar (C Hughes, 1963). Varje specifik profession kännetecknas av sin egen professionalism som i sin tur definieras genom applicering av kunskap, metoder, normer och värderingar (Boiral m.fl., 2019). Professionella yrkesverksamma förväntas utöva sitt jobb med hög sekretess, välgrundat omdöme och handla med yrkesetik (Dall'Alba, G, 2009). Den professionella yrkesutövaren ska med detta i åtanke agera ansvarsfullt och etiskt i sin yrkesroll.

3.3.1 Professionsteorin kopplad till revisorprofessionen

Ödman och Wallerstedt (2012) hävdade att revisoryrket har blivit en profession genom att uppfylla kraven om lämplig utbildning, heltidssysselsättning, yrkesförening, lagstadgat skydd för yrkesutövare samt kod för yrkesetik. Revisionsprofessionen förstärktes med universitetsutbildning samt kompetenser som endast professionella yrkesutövare besitter (Ödman & Wallerstedt, 2012). Konkurrens på marknaden i strävan efter expertis inom hållbarhetsrevision är väsentlig motivation till varför revisorer utarbetar strategier för att stärka sin ställning på det nya arbetsområdet (Power, 1997).

I sin undersökning fann Power (1997) tre olika strategier som revisorer använder sig av för att etablera och konstruera sin expertis inom hållbarhetsrevision. De tre strategierna är relaterade till varandra och grundade på redovisningskompetenser för att stödja revisorns ställning. Den första strategin som Power (1997) lyfte var en allmän strategi som grundar sig på idéer om likheter mellan finansiell- och hållbarhetsrevision. Trots olika invändningar från andra aktörer argumenterade revisorerna att hållbarhetsrevision är ett naturligt komplement för den finansiella

revisionen och att revisionsmetodik är en specifik färdighet som efterfrågas av uppdragsgivare (Power, 1997). Den andra strategin som Power (1997) nämnde var revisorns anspråk på relevansen av finansiell revision förknippad med revisorns etablerade ställning inom området. Den tredje strategin handlar om hur revisor förstärker sin ställning med sin vetenskapliga sakkunskap gällande finansiell revision. Enligt Power (1997) menar revisorerna att hållbarhetsrevision är en förlängning av den finansiella revisionen. Revisorn har under en längre period etablerat sin ställning inom revision och besitter rätt expertis inom området vilket gör att hen anses vara lämpligast samt kunnigast även när det kommer till hållbarhetsrevision. Mot denna bakgrund förklarar de två sista strategierna hur revisorerna positionerar sig själva högst upp i hierarki gällande kompetens för hållbarhetsrevision (Power, 1997).

I sin studie argumenterade Dixon et al. (2004) att det finns begränsningar i revisorns engagemang i hållbarhetsrevision. En av de begränsningarna beror på revisorsprofessionen som i sin tur har sitt ursprung i redovisningsutbildning (Dixon et al. 2004). Enligt Dixon et al., (2004) kan revisorernas kunskap om hållbarhetsrelaterade problem utvecklas genom forskning och därför bör denna aspekt inkorporeras i utbildningen samt praktiken. Revisorer behöver nya erfarenheter, utbildning och möjligheter för att utveckla sina färdigheter för att kunna arbeta med hållbarhetsrelaterade utmaningar (Dixon et al., 2004).

Eftersom revisorn föreslås som lämplig kandidat för hållbarhetsrevision, både inom företagsekonomisk forskning och CSRD, är det aktuellt att studera vad CSRD utökade kompetenskrav innebär för revisorprofessionen (se Tabell 2). Revisorprofessionen liksom andra professioner har en tydlig anknytning till högre formell utbildning. Det anses därmed att förståelse för innebörden av högskolors och universitets strategiska respons på CSRD för revisorprofessionen kan uppnås med hjälp av professionsteorin.

4 Metod

I detta kapitel presenteras studiens vetenskapliga och empiriska metod. Studiens vetenskapliga metod presenteras genom: forskningsparadigm, forskningsmetod, forskningsansats och metod för litteratursökning. Den empiriska delen består av: urval, datainsamling och dataanalys. Slutligen presenteras en operationalisering.

4.1 Vetenskaplig metod

Detta avsnitt presenterar studiens vetenskapliga metod som består av interpretivistisk forskningsparadigm, kvalitativ forskningsmetod och deduktiv forskningsansats. Slutligen presenteras metoden för litteratursökning.

4.1.1 Forskningsparadigm

Samhällsvetenskapliga ämnesområden och discipliner tenderar att operera utifrån två forskningsparadigm. Det positivistiska paradigmat brukas associeras med kvantitativ forskning och tillämpar naturvetenskapliga forskningmodell för att undersöka den samhälleliga världen samt tillämpa en objektivitet och opartiskhet. Det interpretivistiska paradigmat brukar associeras med kvalitativ forskning och ägnar sig åt att utveckla kunskap om insikt samt människors övertygelser och egna erfarenheter. Paradigmat har en skeptisk inställning till att uppnå objektivitet eftersom forskarens tänkande delvis formas av hens egen erfarenhet och identitet (Denscombe, 2018).

Denna studie undersökte svenska högskolors och universitets strategiska respons på CSRD:s nya kompetenskrav samt vad högskolornas och universitetens respons i förlängningen kan innebära för revisorsprofessionen. Studiens komplexitet gick bäst att förstå genom en tolkningsprocess vilket går i linje med det interpretivistiska paradigmat. Anledningen till komplexiteten var ämnets osäkerhet. CSRD träder i kraft först för budgetåret 2023 och med tanke på detta fanns inte tidigare forskning som relaterar direktivet till utbildning vid högskolor eller universitet. Dessutom är

data som samlades in inte träffsäker eftersom data byggde på 247 kursplaner och tre intervjuer. Kursplanerna kategoriserades utifrån specifika nyckelord och var föremål för tolkning vid ett senare skede. Detsamma gällde för intervjuerna eftersom data blev föremål för tolkning.

4.1.2 Forskningsansats

Enligt Blomkvist m.fl., (2018) är teorier i företagsekonomisk forskning anpassade till att förstå och/eller förklara empiriska fenomen samt ge perspektiv och fungera som redskap för att förstå olika fenomen. För att uppnå förståelse för studiens forskningsfrågor användes två teorier, professionsteorin samt den institutionella teorin. I dagsläget ska revisorn enligt årsredovisningslagen (ÅRL) enbart kontrollera om en hållbarhetsrapport har upprättats (SFS, Årsredovisningslag, 1995: 1554). Att CSRD framöver kommer kräva granskning och revision av hållbarhetsrapporter innebär en lagstiftningsreform. Den institutionella teorin kan enligt Adams (2023) användas för att analysera hur institutionella påtryckningar utspelar sig vid sådana typer av lagstiftningsreformer. Dessutom menade Khalifa (2023) och Cardona m.fl (2020) att högskolor och universitet kan befinna sig under den institutionella teorins tre typer av isomorfi som är tvingande, normativ och mimetisk. Inom ramen för den institutionella teorin användes även Olivers (1991) fem strategiska respons på institutionella påtryckningar. Den institutionella teorin fungerade som verktyg i analysen av kursplanerna samt vid analysen av datamaterial från intervjuer med personer involverade i ekonomutbildningen.

Professionsteorin användes sedan för att förstå hur CSRD påverkar revisorprofession. Närmare bestämt handlade det om CSRD:s nya kompetenskrav som utökar revisorns teoretiska expertis (se Tabell 2). CSRD:s kompetenskrav riktar sig till revisorer som ska utföra hållbarhetsrevision. Revisorerna erhåller i sin tur den teoretiska utbildningen av högskolor och universitet. Tidigare studier har identifierat en stark koppling mellan professionen och dess anknytning till högre formell utbildning och därmed är professionsteorin användbar även i detta sammanhang (Brante, 2013; Brante, 2009; Dall' Allba, 2009; Abbott, 1998;

Freidson, 1999). Professionsteorin används därmed för att förstå vad högskolornas och universitetens strategiska respons på institutionella påtryckningar kan innebära för revisorprofessionen. I denna studie utgjorde teorierna således utgångspunkten och därmed är studien ett resultat av en deduktiv forskningsansats.

4.1.3 Forskningsmetod

För att uppfylla studiens syfte och besvara forskningsfrågorna ansågs kvalitativ forskningsmetod vara mest lämplig eftersom kvalitativa studier återspeglar preferenser för djupgående studier och detaljerade beskrivningar (Nehls, 2021). Avsikten med studien har inte varit att generalisera data utan snarare få djupare förståelse för hur CSRD möts och vad det kan innebära för revisorprofessionen. Datainsamlingen har i denna studie skett både genom dokument och intervjuer.

Dokumentär forskning hanterar dokument som en primär datakälla. Dokument är permanenta handlingar som kan förekomma i olika former (Denscombe, 2018). I denna studie bestod dokumenten av kursplaner vilka återspeglar innehållet i kurserna. Kursplanerna ansågs vara en relevant datakälla för studiens forskningsfrågor och syfte. Genom att analysera kursplanerna kontrollerades om högskolor och universitet redan i dagsläget behandlar CSRD:s nya kompetenskrav. Även tidigare studier har gjort liknande typer av innehållsanalyser i syfte att kontrollera hållbarhetsinslaget vid olika högskolors och universitets program (Alexio, 2020; Jorge m.fl., 2014; Jorge m.fl., 2015; Botes m.fl., 2014).

Intervjuer ansågs vara en lämplig komplementär datainsamlingsmetod eftersom studiens forskningsfrågor och syfte kräver åsikter och erfarenheter från personer involverade i ekonomernas utbildning. Studier som handlar om hållbarhet och utbildning vid högskolor eller universitet har också använt intervjuer som datainsamlingsmetod (Botes m.fl., 2014; Christensen m.fl., 2007). Christensen m.fl. (2007) intervjuade dekaner och direktörer på de 50 globala *Master of Business Administration* (MBA) programmen och ställde frågor om inkludering och täckning

av etik, företagens sociala ansvar och hållbarhet vid sina respektive högskolor och universitet.

Botes m.fl. (2014) som har använt en kombination av innehållsanalys och intervjuer menade att denna kombination är en fördelaktig datainsamlingsmetod eftersom det bidrar till analysens djup. I hans studie användes innehållsanalys för att fastställa nuläget av hållbarhetsinslag i redovisningskurser vid universiteten i Nya Zeeland. Intervjuerna å andra sidan användes för att förstå om akademiker och studenter uppfattar hållbarhetsinslagen i redovisningskurserna tillräckliga och adekvata (Botes m.fl, 2014). Precis som Botes m.fl. (2014) studie, syftar även denna till att till viss del kvantitativt beskriva dagsläget i svenska högskolors och universitets integration av hållbarhet inom ekonomiprogrammet. Data kompletterades sedan med intervjuer. Intervjuerna syftade till att fördjupa förståelsen för högskolornas och universitetens hantering av CSR:s kompetenskrav samt vad deras respons på institutionella påtryckningar innebär för revisorprofessionen. Enligt Botes (2014) möjliggör en blandad metod bredare spektrum av forskningsfrågor som kan ställas.

Till skillnad från Alexio m.fl (2020), Jorge & Pena (2015) och Jorge m.fl (2014) som kvantifierade innehållet i kursplanerna för att sedan statistiskt testa frekvenserna mot andra kvantitativa variabler innehåller denna studie i linje med Botes (2014) enbart en beskrivande kvantifiering. Trots att studien innehåller beskrivande kvantifiering som mäter förekomsten av antalet kurser som i dagsläget integrerat hållbarhet kan den enligt Gephart (2004) fortfarande anses vara kvalitativ. Gephart (2004) konstaterade att kvalitativ forskning omfattar både datainsamling och dataanalys och att båda stegen i forskningsprocessen kan vara kvalitativa eller kvantitativa. I denna uppsats görs en kvantifiering av kursinnehållet men data analyseras sedan kvalitativt vilket är i linje med Gepharts (2004) resonemang.

4.1.4 Metod för litteratursökning

För att få kunskap och förståelse för ämnesområdet söktes relevant forskning kring hållbarhetsrevision och högre formell utbildning. Litteratursökningen genomfördes i Google Scholar samt Supersök. Sökorden som användes bestod av bland annat: “higher education”, “sustainability”, “CSRD”, “NFRD”, “assurance”, “reporting” “professions” och “institutional theory”. Även studiens handledare har bidragit med relevanta artiklar på området. Inspiration till sökning av ytterligare artiklar återfanns i studierna som hittades i den inledande fasen.

4.2 Empirisk metod

Resultaten av kvalitativa studier går att ifrågasätta eftersom forskares inblandning i kvalitativa studier är problematiskt då det innebär att forskarens bakgrund, värderingar, identitet och övertygelser har betydelse för beskaffenheten och analysen av data (Denscombe, 2018). När det gäller pålitlighet i kvalitativa studier är en möjlig åtgärd till detta problem att ge läsaren en möjlighet att granska forskningsprocessen och bedöma i vilken utsträckning procedurer och beslut är ansedda och rimliga (Denscombe, 2018; Elo & Kyngäs, 2008). Med denna insikt följer en reflektiv redogörelse för studiens urval, datainsamling och dataanalys. Slutligen presenteras en operationalisering.

4.2.1 Urval

Detta avsnitt redogör för studiens urval både när det kommer till val av program samt val av respondenter.

4.2.1.1 Val av program

Denna studie är avgränsad till Sverige där ekonomprogrammet erbjuds av totalt nitton högskolor och universitet (UKÄ, 2023) (se Tabell 4). Anledningen till att

ekonomprogram med företagsekonomisk inriktning valdes beror på att de finansiella kompetenskraven som CSRD ställer motsvaras av behörighetskraven för att avlägga revisorsexamen och går i linje med programmets innehåll (se Tabell 2). Dessutom uppnås behörighet att avlägga revisorsexamen vid kandidatexamen (180 hp) vilket är ytterligare en avgränsning.

Tabell 4

Högskolor och universitet i Sverige samt deras ekonomprogram

Högskola/Universitet	Program
Linneuniversitetet	Ekonomprogrammet (Redovisning och ekonomistyrning)
Stockholms Universitet	Kandidatexamen i företagsekonomi
Göteborgs Universitet	Ekonomie kandidatprogram (Företagsekonomi)
Uppsala Universitet	Kandidatprogram i företagsekonomi
Lunds Universitet	Ekonomie kandidatprogram (Företagsekonomi)
Handelshögskolan i Stockholm	Kandidatexamen i företagsekonomi
Mälardalens Universitet	Ekonomprogrammet (Företagsekonomi)
Umeå Universitet	Internationella ekonomprogrammet
Högskolan Gävle	Ekonomprogrammet (Redovisning)
Högskolan Borås	Ekonomutbildning (Företagsekonomi)
Högskolan Kristianstad	Ekonomprogrammet (Redovisning och revision)
Örebro Universitet	Ekonomprogrammet (Företagsekonomi)
Högskolan Skövde	Ekonomprogrammet (Redovisning och revision)
Högskolan i Halmstad	Ekonomprogrammet (Redovisning)
Luleå Tekniska Universitet	Ekonomie, kandidat (Redovisning och styrning)
Södertörns högskola	Ekonomie kandidatprogrammet (Företagsekonomi)

Mittuniversitet	Ekonomprogram (Redovisning och finansiering)
Högskolan Väst	Ekonomprogram (Redovisning)
Högskolan Dalarna	Ekonomprogrammet (Företagsekonomi)

Kommentar: Högskolor och universitet i Sverige samt deras ekonomprogram. Om det finns valmöjligheter när det gäller inriktning inom programmet har analyserad inriktning angetts inom parentes.

Av dessa nitton högskolor och universitet analyserades sexton (se Tabell 4). Umeå Universitet, Högskolan Borås och Örebro Universitet vars utbildnings- och kursplaner inte var tillgängliga på sina respektive webbplatser är således fortsättningsvis inte del av uppsatsen. Vidare analyserades enbart obligatoriska kurser inom respektive program för att göra studien genomförbar. Totalt analyserades 263 dokument, varav 16 utbildningsplaner och 247 kursplaner.

4.2.1.2 Val av respondent

När det kommer till urval av intervjurespondenter menade Lind (2019) att i kvalitativ forskning får urvalsfrågor en annan karaktär jämfört med kvantitativ forskning där frågor om representativitet är viktiga. Anledningen bakom det är att det är ett begränsat antal enheter som studeras i kvalitativ forskning och därför är det viktigt att de ger ett så rikt och användbart underlag som möjligt (Lind, 2019). Urvalet av intervjupersoner gjordes i denna studie baserat på tidigare genomförd innehållsanalys där personer med relevant erfarenhet och kunskap identifierades. Botes m.fl. (2014) gjorde samma typ av urval i sin studie. Att välja respondenter med övergripande erfarenhet inom kursutformning samt kunskap inom hållbarhet och revision ansågs därför vara ett fördelaktigt urvalssätt. Av Tabell 5 framgår en kort beskrivning av respondenterna som motiverar lämplighetsurvalet utifrån studiens syfte och forskningsfrågor. Förfrågan om intervju skickades till totalt

fjorton personer, två ställde upp på en webbaserad intervju och en besvarade frågorna skriftligt via mejl.

Tabell 5

Intervjupersoner

Respondent:	Sysselsättning	Intervjuform (längd)
A	Professor och forskare i företagsekonomi, särskilt redovisning och revision	Webbaserad intervju
B	Docent med inriktning på redovisning inom undervisning och på revision inom forskning.	Webbaserad intervju
C	Universitetslektor i företagsekonomi och forskare inom bland annat redovisning.	Mejlintervju

Kommentar: tabellen ger en överblick över studiens tre intervjupersoner.

4.2.2 Datainsamling

Under detta avsnitt presenteras datainsamlingen som bestod av innehållsanalys och intervjuer.

4.2.2.1 Innehållsanalys

Innehållsanalysen inleddes med en datainsamling av de sexton högskolornas och universitetens utbildningsplaner för sina respektive ekonomprogram i syfte att fastställa de obligatoriska kurserna som ingår i respektive program. Därefter hämtades 247 kursplaner (se Tabell 6) för de obligatoriska kurserna i form av PDF-filer från respektive högskolas och universitets webbplatser. Efter att kursplanerna

hämtades strukturerades data i en Excel-fil. Första bladet bestod av en överblick av samtliga högskolor och universitet som tillhandahåller ekonomprogram i Sverige. Därefter öppnades särskilda Excel-blad för respektive högskola och universitet där kursplanerna bröts ned i mindre delar för att underlätta analysen av data i ett senare skede.

När det gäller dokument från internet krävs vaksamhet och noggrannhet i utvärderingen av dokumentens trovärdighet. Därmed har dokumenten utvärderats enligt fyra kriterier: autenticitet, representativitet, innebörd samt validitet (Denscombe, 2018). När det gäller autenticitet och validitet, anses kriterierna vara uppfyllda eftersom samtliga dokument är hämtade från respektive högskolans och universitetets egna webbplatser vilket även bekräftar dess riktighet. Dokumenten anses också vara representativa eftersom samtliga följer liknande om inte identiskt upplägg och innehåll. Kriteriet innebörd anses också vara uppfyllt eftersom innehållet bedöms vara entydigt.

4.2.2.2 Intervjuer

Datainsamlingen till intervjuerna har som tidigare nämnts skett genom två webbaserade intervjuer och en mejlintervju (se Tabell 5). Intervjuerna var av semistrukturerad karaktär där utgångspunkten var på förhand bestämda och öppna frågor. De webbaserade intervjuerna skedde via den digitala kanalen Zoom och pågick i en och en halv timme respektive 30 minuter. På grund av tidsbrist hade respondent C inte möjlighet att ställa upp på en webbaserad intervju men valde att i stället besvara intervjufrågorna skriftligt via mejl. Eftersom frågorna besvarades skriftligt hade respondenten C tid att tänka genom sina svar och formuleringar vilket inte erbjöd samma typ av spontanitet som vid övriga två webbaserade intervjuer.

Fördelarna med semistrukturerade intervjuer var flexibilitet när det gällde frågornas ordningsföljd och att de gav möjlighet för lämpliga följdfrågor under intervjugång. Dessutom upplevdes interaktionen mellan respondenten och intervjuaren

behjälpliga då det gick att bedöma om det förelåg osäkerhet eller tveksamhet i respondentens svar. Intervjun som besvarades skriftligt via mejl gav inte samma flexibilitet. Förutom det reducerade webbaserade intervjuer den effekt som interaktionen mellan intervjuaren och respondenten kan ha på olika kulturer och kön. En annan fördel var att obehaget i att besvara känsliga frågor kunde övervinnas. Bristen som uppfattades under samtliga intervjuer var att validera intervjupersonens identitet och verifiera svarens trovärdighet, vilket även Denscombe (2018) lyfter som en potentiell nackdel. De webbaserade intervjuerna spelades in och transkriberades därefter i sin helhet vilket gjorde det lättare att genomföra detaljerade sökningar och jämförelser mellan data i analyskedet.

4.2.3 Dataanalys

Detta avsnitt förklarar hur denna uppsats har analyserat de insamlade empiriska data.

4.2.3.1 Innehållsanalys

Innehållsanalys är en systematisk metod för analys av dokument. I denna uppsats gjordes innehållsanalys på kvalitativa data som bestod av kursplaner. Innehållsanalysen gjordes på ett deduktivt sätt där kategoriseringen till viss del var inspirerad av tidigare studier (Elo & Kyngäs, 2008). Dessa studier kategoriserade också sin empiri enligt: fristående kurser inom hållbarhet, redovisningskurser samt övriga kurser med hållbarhetsinslag. Figur 2 ger en överblick över innehållsanalysens olika delar och kategorier. Vidare möjliggjorde kategoriseringen analys kopplat till tvingande, mimetisk och normativ isomorfi för att identifiera om det förekommer omständigheter som indikerar att de institutionella påtryckningarna utspelar sig på svenska högskolor och universitet.

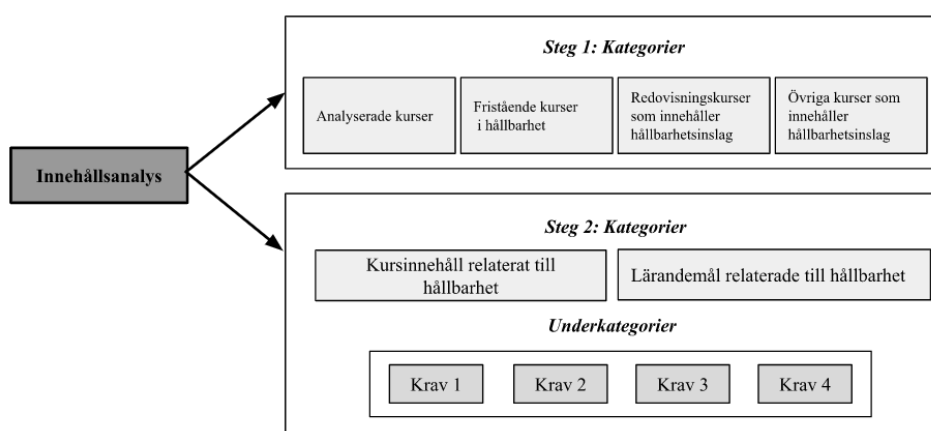
Ett visst element för kvantifiering av den kvalitativa datan gjordes i kodningen. I steg ett kvantifierades innehållet i kursplanerna då texten bröts ner i mindre delar

som meningar och ord (Denscombe, 2018). Den kvantifierade delen i denna studie bestod av följande fyra kategorier: (1) antal analyserade kurser, (2) fristående kurser i hållbarhet, (3) redovisningskurser som innehåller hållbarhetsinslag och (4) övriga kurser som innehåller hållbarhetsinslag. Förekomsten av innehåll som passar under respektive kategori identifierades i kursplanerna med hjälp av följande fem nyckelord: (1) hållbarhet, (2) miljö, (3) icke-finansiell, (4) CSR och (5) ESG (Elo & Kyngäs, 2008). Med hjälp av dessa fem nyckelord gjordes sedan ytterligare kategoriseringar.

I steg två kategoriserades kursplanerna därmed vidare enligt följande två huvudkategorier: (1) lärandemål relaterade till hållbarhet och (2) innehåll relaterat till hållbarhet som sedan bröts ned till fyra underkategorier vilka överensstämmer med CSRD:s fyra kompetenskrav beträffande hållbarhet. Underkategorierna var följande: (1) rättsliga krav och standarder rörande upprättande av årlig hållbarhetsrapportering och hållbarhetsrapportering för koncern, (2) hållbarhetsanalys, (3) förfarande för tillbörlig aktsamhet med avseende på hållbarhetsfrågor och (4) rättsliga krav och standarder för kvalitetsgranskning av hållbarhetsrapportering.

Figur 2

Innehållsanalys



Kommentar: figuren ger en överblick över innehållsanalysens olika delar och kategorier.

4.2.3.2 Intervjuer

När det kommer till intervjuerna analyserades data i sitt skriftliga format efter genomförd transkribering. Intervjuguiden var strukturerad i tre sektioner (se Bilaga 1). Första sektionen handlade om revisorprofessionen vilket var kopplat till professionsteorin. Den andra sektionen handlade om CSRD:s nya kompetenskrav och frågorna som ställdes rörde respondenternas uppfattning och hantering av dessa. Intervjuguidens avslutande avsnitt handlade om högskolorna och universitetens roll för revisorprofessionen, vilket var främst kopplat till den institutionella teorin. Denna indelning möjliggjorde bättre struktur under analysen där materialet analyserades utifrån studiens två teorier. Indelningen bidrog till att lättare genomskåda kopplingen till tidigare studier som byggde upp studiens teoretiska referensram. Indelningen gjorde det även möjligt att lättare jämföra data som kommer från de olika respondenterna för att identifiera skilda eller liknande åsikter.

4.2.4. Operationalisering

För att besvara forskningsfrågorna har studien operationaliserats enligt modellen i Figur 2. Eftersom studien följde en deduktiv forskningsansats besvarades forskningsfrågorna med utgångspunkt i två teorier, den institutionella teorin och professionsteorin som hjälpte till att förstå verkligheten (Blomkvist, 2018; Nehls, 2021). CSRD ställer tvingande krav på sina medlemsstater, inklusive Sverige. Dessa krav har en direkt påverkan på revisorprofessionen eftersom revisorer föreslås som lämpliga utövare av hållbarhetsrevision enligt direktivets bestämmelser (Europeiska Kommissionen, 2021).

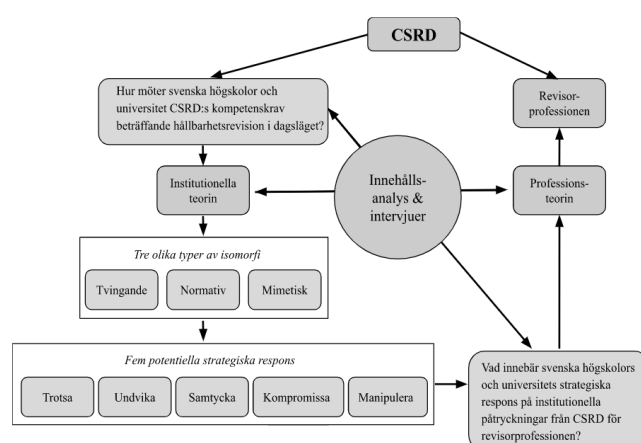
Det som utgör en viktig del i alla professioner är dess anknytning till högre formell utbildning vilket även är fallet för revisorprofessionen (Abbott, 1998; Brante, 2013; Freidson, 1999). Därmed var det av intresse att inledningsvis besvara frågan om hur svenska högskolor och universitet möter CSRD:s kompetenskrav beträffande

hållbarhetsrevision i dagsläget. Denna fråga besvarades både genom innehållsanalys samt intervjuer. Innehållsanalysen hjälpte till att kartlägga ekonomutbildningen i dagsläget. Därefter kompletterades data med intervjuer som gav djupare förståelse för hur svenska högskolor och universitet numera möter direktivet och hur de resonerar kring direktivets bestämmelser. För att besvara första frågan tolkades sedan data från innehållsanalysen och intervjuerna med hjälp av den institutionella teorins tre typer av isomorfi som är tvingande, normativ och mimetisk (DiMaggio & Powell).

Den institutionella teorin utökades sedan med fem potentiella strategiska respons som högskolor och universitet kan anta som svar på de tre institutionella påtryckningarna (Oliver, 1991). Högskolors och universitets strategiska respons på institutionella påtryckningar identifierades genom intervjuerna. I syfte att förstå vad svenska högskolors och universitets strategiska respons på institutionella påtryckningar från CSRD kan innebära för revisorprofessionen tolkades data utifrån professionsteorin. Närmare bestämt, kopplades den institutionella teorin och professionsteorin samman i ett försök att förstå högskolornas och universitetens roll för revisorprofessionen.

Figur 3

Operationalisering



Kommentar: Modellen ger en övergripande bild av hur forskningsfrågorna har besvarats utifrån den institutionella teorin och professionsteorin.

5 Empiri

Följande kapitel innehåller en presentation av de insamlade data. Kapitlet är indelat enligt studiens empiriska källor, dokument och intervjuer.

5.1 Dokument

Denna uppsats använder innehållsanalys av ekonomprogram med tillhörande 247 kursplaner från sexton universitet och högskolor. Efter genomförd innehållsanalys har förekomsten av hållbarhetsinslag inom ekonomprogrammen kategoriserats och räknats. Tabell 6 presenterar hållbarhetsinnehåll i respektive högskolas och universitets ekonomprogram. Det empiriska materialet visar att fjorton av totalt sexton (87,5%) högskolor och universitet innehåller inslag av hållbarhet inom sina ekonomprogram. Hållbarhetsinslag definierades utifrån fem nyckelord, som är: (1) hållbarhet, (2) miljö, (3) icke-finansiell, (4) CSR och (5) ESG. Av Tabell 6 är det dessutom synligt att högskolor och universitet erbjuder betydligt fler än en kurs med hållbarhetsinslag.

Kodningen av kursplanerna från Mälardalens Universitet samt Högskolan Dalarna tyder på att dessa inte behandlar hållbarhet överhuvudtaget i sina obligatoriska kurser inom sina ekonomprogram. När det gäller inslaget av hållbarhet inom redovisningskurserna är utbudet varierande men av sexton analyserade högskolor och universitet innehåller sju inslag av hållbarhet (43,75%) i åtminstone en redovisningskurs inom ekonomprogrammet. Enbart tre högskolor erbjuder fler än en redovisningskurs med hållbarhetsinslag. Ekonomprogrammet som erbjuds av Handelshögskolan i Stockholm innehåller två obligatoriska fristående kurser inom hållbarhet (se Tabell 6). Inget som indikerar på att CSRD:s kompetenskrav behandlas kunde dock identifieras i kursernas kursplaner.

Tabell 6*Hållbarhetsinnehåll i ekonomprogrammen*

Högskola/ Universitet	Analyserade kurser	Fristående kurser i hållbarhet	Redovisningskurser som innehåller hållbarhetsinslag	Övriga kurser som innehåller hållbarhetsinslag
Linneuniversitetet	19	0	0	1
Stockholms universitet	10	0	1	4
Göteborgs Universitet	19	0	0	5
Uppsala universitet	12	0	0	1
Lunds Universitet	12	0	1	2
Handelshögskolan Stockholm	17	2	2	2
Mälardalens Universitet	10	0	0	0
Högskolan Gävle	26	0	3	0
Högskolan Kristianstad	17	0	2	4
Högskolan Skövde	13	0	1	3
Högskolan i Halmstad	14	0	1	2
Luleå Tekniska Universitet	19	0	1	2
Södertörns Högskola	5	0	0	1
Mittuniversitet	18	0	1	4
Högskolan Väst	18	0	1	6
Högskolan Dalarna	18	0	0	0
Totalt	247	2	14	37

Kommentar: Tabellen ger en kvantitativ översikt över respektive högskolas/ universitets hållbarhetsinnehåll inom ekonomprogrammet.

Efter identifiering av hållbarhetsinslag i samtliga kursplaner lades fokus på redovisningskurserna som behandlar hållbarhet. I Tabell 7 presenteras exempel på meningsbärande enheter identifierade i kursplanerna som tyder på att hållbarhet behandlas inom kursens ramar.

Tabell 7*Meningsbärande enheter från redovisningskurserna*

Högskola/Universitet	Meningsbärande enheter
Kurs (hp)	
Stockholms universitet	
<i>Redovisning 1 (7,5hp)</i>	Etiska aspekter på redovisningen inklusive hållbarhetsrapportering.
Lund universitet	
<i>Grundkurs i företagsekonomi (30hp)</i>	Förstå företag och organisation ur /.../ hållbarhetsperspektiv. Visa förmåga att integrera hållbarhetsaspekter med såväl företagsekonomiska perspektiv som etiska aspekter. Kunna göra bedömningar med hänsyn till /.../ hållbarhet och etiska aspekter. Ekonomistyrning behandlar hur organisationer kan styras genom resultatplanering, finansiella och icke-finansiella måttkalkylering, budgetering, lönsamhetsbedömningar samt avvikelleanalys. Etiska frågeställningar kring företagande, hållbarhet och ekonomi kopplas till organisationens olika delar. Kunna göra bedömningar med hänsyn till vetenskapliga, samhälleliga hållbarhet och etiska aspekter.
Handelshögskolan Stockholm	
<i>Accounting 2 (6hp)</i>	We introduce sustainability as a crucial value and integrate non-financial performance measure into the overall performance analysis. Understand sustainability as a value driver and analyze its link to overall performance of organizations.
<i>Specialisering: Accounting & Financial Management (15hp)</i>	During the course, student get to conduct a financial planning model for a listed company, /.../ ESG and corporate valuation is practically applied.
Högskolan i Gävle	
<i>Externredovisning B (7,5hp)</i>	En introduktion och miljö-och hållbarhetsredovisning ingår också i kursen
<i>Redovisningsteorin C (7,5hp)</i>	

<i>Externredovisning C (7,5hp)</i>	Kursen innehåller vidare olika beräkningsövningar t.ex /.../ hållbarhetsredovisning /.../.
	Koncernredovisning och miljö-hållbarhetsredovisning ingår också i kursen.
Luleå Tekniska Universitet	
<i>Inledande extern redovisning (7,5hp)</i>	Slutligen behandlas även redovisning av icke-finansiell information, där rapportering av organisationers sociala och miljömässiga ansvar ingår, vilket brukar benämnas som hållbarhetsredovisning
Högskolan Kristianstad	
<i>Redovisning och ekonomistyrning (15hp)</i>	Kunna definiera och reflektera kring företags mål, strategi och syn på hållbart företagande. Genom tillämpning av en företagsanalys och hållbart företagande skapas förutsättningar för en helhetssyn för att se vilka långsiktiga mål företag prioriterar och styr mot.
<i>Redovisning-och revisionsteori (7,5)</i>	Kunna redogöra för olika intressenters och aktörers roll i utveckling av hållbarhet rapportering och redovisningspraxis. Redovisningens samhälleliga roll behandlas bland annat utifrån framväxten av social redovisning, hållbarhet rapportering och kritiska perspektiv på redovisning.
Högskolan Skövde	
<i>Externredovisning (7,5hp)</i>	På grundläggande nivå analyserar ett företags finansiell prestation och hållbarhetsarbete med utgångspunkten i årsredovisning. Kursen behandlar även /.../ hållbarhetsanalys som syftar till att ge en ekonomisk, social och miljömässiga förståelse för företagsverksamhet.
<i>Företagsanalys och hållbara redovisningspraktiker</i>	Hållbarhetsanalysens syfte är att analysera företags prestation ur ett bredare perspektiv som även inkluderar dess miljömässiga och sociala prestationer.

	Uppgiften är att genom utvärdering av hållbarhetsredovisningen genomföra en mer heltäckande analys av företagsprestation. Hållbarhetsredovisningens innehåll diskuteras utifrån olika perspektiv och sätts i relation till finansiella analysen.
Högskolan i Halmstad <i>Affärsredovisning (7,5hp)</i>	Kursen anlägger såväl ekonomiska som sociala och miljömässiga hållbarhetsperspektiv på redovisningens roll och betydelse i samhället.
Mittuniversitet <i>Externredovisning (7,5hp)</i>	Även sambandet mellan extern och intern redovisning berörs, liksom hållbarhets- och jämställdhetsaspekter samt etiska förhållningssätt.
Högskolans Väst <i>Externredovisning 2 (7,5hp)</i>	Bedöma informationsinnehållet i redovisningsinformation utifrån hållbarhetsaspekter. Tonvikt läggs på /.../ hållbarhetsrapportering /.../.

Kommentar: Tabellen innehåller de meningsbärande enheter som har identifierats i dokumenten och ligger till grund för analysen. Högskolorna och universiteten som inte visas i tabellen och vars kursplaner har analyserats har enligt kursplanerna inga hållbarhetsinslag.

Redovisningskurserna har varit föremål för djupare analys eftersom hållbarhetsrapportering konstrueras på ett sätt som liknar den finansiella rapporteringen (Europeiska Kommissionen, 2021). Därmed ansågs att CSRD:s nya kompetenskrav lämpar sig för behandling just inom redovisningskurserna. Av det skälet presenteras i tabell 8 meningsbärande enheter i redovisningskursplanerna som ansågs uppfylla kriterierna för CSRD:s respektive kompetenskrav (se Tabell 2). Av Tabell 8 kan det utläsas att det enbart är fyra högskolor och universitet av sexton som sammanlagt möter två av totalt fyra kompetenskrav ställda av CSRD.

Tabell 8

Innehåll i kursplanerna som tyder på uppfyllda krav från CSRD

Högskolor/ Universitet	Meningsbärande enheter relaterade till första kompetenskravet.	Meningsbärande enheter kopplade till andra kompetenskravet
Högskolan Gävle	Kursen innehåller vidare olika beräkningsövningar t.ex /.../ hållbarhetsredovisning /.../. Koncernredovisning och miljö-hållbarhetsredovisning ingår också i kursen.	
Luleå Tekniska Universitet	Slutligen behandlas även redovisning av icke-finansiell information, där rapportering av organisationers sociala och miljömässiga ansvar ingår, vilket brukar benämnas som hållbarhetsredovisning	
Högskolan Skövde		Kursen behandlar även /.../ hållbarhetsanalys /.../.
Högskolan Väst	Tonvikt läggs på /.../ hållbarhetsrapportering /.../.	

Kommentar: Tabellen innehåller meningsbärande enheter identifierade i kursplanerna som ledde till identifieringen att två av CSRD:s kompetenskrav beträffande hållbarhet behandlas redan i dagsläget av de i tabellen angivna högskolorna och universitetet.

Redovisningskurserna analyserades i syfte att försöka identifiera huruvida högskolorna och universitetet redan i dagsläget uppfyller CSRD:s fyra kompetenskrav relaterade till hållbarhet. Fokuset lades därmed i redovisningskurser som ansågs uppfylla CSRD:s nya kompetenskrav. Resultatet visas i Tabell 9 där det framgår att första kompetenskravet behandlas av tre högskolor och universitet (18,75%). CSRD:s andra kompetenskrav behandlas av endast två högskolor och universitet (12,5%). Övriga två kompetenskrav behandlas i dagsläget inte av någon högskola eller universitet enligt kursplanerna.

Tabell 9

Högskolor och universitet som uppfyller CSRD:s kompetenskrav

Högskolor & Universitet/ CSRD:s kompetenskrav	Högskolan Gävle	Luleå Tekniska Universitet	Högskolan Skövde	Högskolan Väst
Rättsliga krav och standarder rörande upprättande av årlig hållbarhetsrapportering och hållbarhetsrapportering för koncern	X	X		X
Hållbarhetsanalys			X	X
Förfarande för tillbörlig aktsamhet med avseende på hållbarhetsfrågor				
Rättsliga krav och standarder för kvalitets- granskning av hållbarhetsrapportering				

Kommentar: Tabellen ger en överblick över högskolorna och universiteten som redan i dagsläget behandlar två av CSRD:s kompetenskrav samt vilka dessa kompetenskrav är.

5.2 Intervjuer

Detta kapitel är indelat i tre avsnitt enligt studiens tre respondenter. Varje avsnitt inleds med att presentera respondenten i syfte att motivera lämplighetsurvalet samt ge en övergripande bild över respektive respondents hållning till hållbarhet och direktivets bestämmelser.

5.2.1 Respondent A

Respondent A är professor och forskare inom företagsekonomi, särskilt inom redovisning och revision. Respondenten menar att hållbarhet är betydande över lag

och att det är viktigt att lära ut. Ekonomprogrammet som erbjuds av universitetet där respondent A undervisar innehåller inslag av hållbarhet. I dagsläget möter dock inte universitetet CSRD:s nya kompetenskrav. Respondent A anser inte att ansvaret att lära ut de nya kompetenskraven ligger på högskolor och universitet utan dessa nya kompetenskrav handlar om praktikfråga och bör läggas på revisionsbyråer.

Men så hållbarhet är superviktigt för oss, så det är verkligen säga det men inte på det sättet som är de här 4 kompetenskraven eller lär dig att bli en hållbarhetsrevisor då, då är det nej det, det sköter, antar jag och tror jag, revisionsbyråerna

Jag tror att de flesta universitet, så att säga, försöker vara medvetna om regler som finns och resonera om dem, men inte att lära sig precis hur de är, för det blir en praktikfråga.

5.2.2 Respondent B

Respondent B är docent med inriktning på redovisning inom undervisning och med inriktning på revision inom forskning. Universitetet som respondenten undervisar på behandlar hållbarhet i en liten skala men numera är inte CSRD:s kompetenskrav en del av universitetets ekonomprogram. Personligen anser respondent B att högskolor och universitet har ett ansvar att lära ut nya kompetenskraven som CSRD ställer, dock är det inte bara hans personliga åsikter som räknas. Därmed antar respondenten att ansvaret till en början kommer läggas på revisionsbyråer som ansvarar för nästa steg i revisorns utbildning.

Vi har ju ett ansvar. Det har vi ju och för mig som redovisas så tycker jag det är klockrent sen så är har vi ju liksom en intern marknad kan man väl säga en intern konkurrens, så frågan är om det inte kommer vara så ett tag att vi får, vi får överlämna den delen helt enkelt till att ja, eller exempelvis byråerna då va, för det är ju de som har hand om nästa steg när det gäller utbildning till revisorer och kanske en stor

del, de har ju själv valt att specialutbilda då, eller handlar om specialutbildning inom vissa delar av revisionen då.

5.2.3 Respondent C

Respondenten C är universitetslektor i företagsekonomi och forskare inom bland annat redovisning. Enligt respondenten behandlas hållbarhet på en generell nivå inom ekonomiprogrammet där hen undervisar. Gällande ansvaret att lära ut CSRD:s nya kompetenskrav anser respondenten att högskolor och universitet enbart ska ansvara för de grundläggande kunskaperna och färdigheterna.

Jag tycker vi har ett ansvar för de grundläggande kunskaperna och färdigheterna och att vi också erbjuder ett kritiskt förhållningssätt. Det senare tror jag professionen kan ha svårt att utbilda inom.

6 Analys

Följande kapitel är analys av den insamlade empirin. Analysen är indelad enligt uppsatsens två teorier, professionsteorin och den institutionella teorin. Kapitlets sista avsnitt består av en sammansvetsad analys som sammanväver båda teorierna.

6.1 Den institutionella teorin

Högskolor och universitet har i denna uppsats precis som i Cardona m.fl. (2020) och Khalifa m.fl. (2023) betraktats som organisationer som kan befinna sig under trycket av den institutionella teorins tre typer av isomorfi. Enligt DiMiggo och Powel (1983) påverkas institutioner av tvingande, normativ och mimetisk isomorfi på olika sätt vilket leder till likheter i organisationernas funktion och struktur. I denna studie har högskolor och universitet analyserats utifrån den institutionella teorin för att undersöka om och på vilket sätt svenska högskolor och universitet har upplevt institutionella påtryckningar från CSRD. Därmed följer en analys av empirin indelad enligt den institutionella teorins tre typer av isomorfi. Efter det redogörs för de strategiska respons som denna studies högskolor och universitet har antagit som svar på CSRD:s institutionella påtryckningar.

6.1.1 Tvingande isomorfi

Enligt DiMaggio och Powell (1983) handlar tvingande isomorfi om de politiska och rättsliga påtryckningar som tvingar organisationer att agera i enlighet med lagen. Cardona m.fl (2020) fann i sin studie att högskolor och universitet kan påverkas av tvingande påtryckningar. Utifrån innehållsanalysen är en möjlig tolkning att den tvingande isomorfin som CSRD kan tänkas medföra inte utövar påtryckningar på högskolor och universitet i stor utsträckning i dagsläget.

Av tabell 8 kan det utläsas att enbart fyra av sexton högskolor och universitet uppfyller kraven från CSRD:s kompetenskrav. Enligt information som hämtats från redovisningskursplanerna från de fyra högskolorna och universiteten konstaterades det att dessa till en viss grad uppfyller CSRD: nya kompetenskrav. Meningsbärande

enheter från redovisningskursplaner som anses uppfyller CSRD:s nya kompetenskrav redogörs nedanför.

En introduktion och miljö-och hållbarhetsredovisning ingår också i kursen (Externredovisning B från Högskolan Gävle).

Kursen innehåller vidare olika beräkningsövningar t.ex /.../ hållbarhetsredovisning (Redovisningsteori C från Högskolan Gävle).

Koncernredovisning och miljö-hållbarhetsredovisning ingår också i kursen (Externredovisning C från Högskolan Gävle).

Slutligen behandlas även redovisning av icke-finansiell information, där rapportering av organisationers sociala och miljömässiga ansvar ingår, vilket brukar benämnas som hållbarhetsredovisning (Inledande extern redovisning från Luleå Tekniska Universitet).

Kursen behandlar även /.../ hållbarhetsanalys /.../ (Extern redovisning från Högskolan Skövde).

Tonvikt läggs på /.../ hållbarhetsrapportering /.../ (Extern redovisning 2 från Högskolan Väst).

Att enbart fyra (Högskolan Gävle, Luleå Tekniska Universitet, Högskolan Skövde och Högskolan Väst) av sexton högskolor och universitet (25%) möter sammanlagt två av CSRD:s kompetenskrav tyder på att den tvingande isomorfin inte utgör starka påtryckningar i dagsläget. Det är ett relativt lågt antal högskolor och universitet som behandlar CSRD:s nya krav vilket inte är möjligt att tolka som ett resultat av tvingande isomorfi. Det som framgår i föregående stycke förstärks med respondent A:s argument då hen menar att det tillkommer nya regler hela tiden och därför är det svårt för högskolor och universitet att anpassa sitt kursinnehåll utifrån nya regleringar. Respondent A:s åsikt avviker från respondent B och C som i stället menar att utbildningsinnehåll till viss grad påverkas av tvingande pressen.

Dels så är det ju alltså att det kommit direktiv och att det har varit uppe för diskussion att det ska vara lagstift. – Respondent B

Men givetvis uppfyller vi lagkraven på det som studenter måste kunna. – Respondent C

6.1.2 Mimetisk isomorfi

Mimetisk isomorfismen uppstår genom osäkerhet i målsättningar eller i verksamhetsmiljö vilket motiverar företag att efterlikna varandra (Dimaggio & Powell, 1983). Utifrån insamlade data visar det sig att med undantag för Mälardalens Universitet och Högskolan Dalarna har övriga högskolor och universitet något inslag av hållbarhet i sina kurser inom ramen för sina ekonomiprogram (se Tabell 6). Av Tabell 6 kan det även utläsas att Högskolan Väst och Göteborgs universitet har mest övriga kurser med hållbarhetsinslag: sex respektive fem övriga kurser som innehåller hållbarhetsinslag. Utifrån det som nämnts kan detta tolkas som ett tecken på mimetiskt tryck på svenska högskolor och universitet.

Som Cardona et al (2020) kommit fram till i sin studie har samtliga respondenter uttryckt att högskolor och universitet efterliknar varandra. Anledningarna till efterliknelsen handlar mestadels om att högskolorna och universiteten vill skapa en gemensam bas för utbildningen. Dessutom är likheten mellan högskolor och universitet ett resultat av omflyttning av lärarna mellan olika lärosäten, kunskapsutbyte via olika konferenser samt samarbete i forskning och utbildning.

Vi har kollegor som flyttar mellan lärosätena som överför sitt sätt att se på utbildningen. – Respondent B

Vi samarbetar mycket i forskning och utbildning och vid olika konferenser. – Respondent C

6.1.3 Normativ isomorfi

Enligt Power (1983) beror normativ isomorfi på professionalisering. Utifrån empirin från intervjuerna kan det påvisas att respondenterna deltar i olika sociala sammanhang såsom konferenser och seminarier för att få inspiration inom hållbarhetsfrågor. I denna studie visar empirin att det normativa trycket utspelas på individuell nivå, vilket överensstämmer med Cardona m.fl. som kom fram till samma slutsats.

Det är ju rimligt att man har ungefär samma sak i lärande i olika, i olika högsolor, så då vi har vi liksom en konferens som man träffar som alla lärare och så pratar man om saker och bli inspirerad av.

– Respondent A

Jag är inte med i nätverk kring hållbarhet just, däremot så har jag ju tidigare åtminstone varit ganska aktiv i andra nätverk, framför allt inom forskning då och vart konferensen med det, men inte med fokus på hållbarhet. Senaste gången som jag gjorde någonting med den inriktningen var väl att jag lyssnade på, eller var jag på ett seminarium där det var en som pratade om cirkulär ekonomi, professor i Lund. Men i övrigt så har det varit ganska tunt.

- Respondenten B

Till skillnad från Cardona m.fl., (2020) visar denna studie att normativa påfrestningar kan även uttrycka sig på en organisatorisk nivå. Utifrån intervjuer påvisar det att forskningstrenden är en bidragande faktor till normativa påfrestningar. Som flera tidigare studier har betonat är hållbarhet högaktuellt och forskningen inom området fortsätter att växa vilket möjligtvis kommer sätta ytterligare normativ press på högskolorna och universiteten i Sverige (Michelon m.fl., 2015; Boiral m.fl, 2019; Boiral, m.fl. 2020; Del Giudice & Rigamonti, 2020; Martinez m.fl. 2021). I likhet med det som nämnts, menar respondenterna att forskningstrenden även styr införande av nya kurser relaterat till CSRD:s kompetenskrav.

I kort, vår uppgift är ju att på vetenskaplig grund undervisa och därför så handlar det ju ganska mycket om hur vår forskning är, så är man en tillräckligt stor del av en organisationen som forskar de här frågorna kommer det att påverka undervisningen så...

– Respondent A

Det finns lite trender i saker och ting när det gäller till exempel forskning och likadant med undervisning.” “Och jag tycker väl också att det är en sån här trend att man på något vis också ska belysa den här saken mer utifrån vad intresset i övrigt är. Det är ganska mycket fokus på hållbarhet inom forskningssamhället.

– Respondent B

Vi samarbetar mycket i forskning och utbildning och vid olika konferenser. – Respondent C

6.1.4 Strategiska svar på institutionella påtryckningar

Enligt Oliver (1991) kan organisationer under institutionella påtryckningar använda sig av fem olika potentiella strategiska respons: att trotsa, att undvika, att samtycka, att kompromissa eller att manipulera. Respondenterna i denna studie har överlag en positiv inställning till hållbarhet och dess implementering i kurser inom ramen för ekonomiprogrammet.

Jag vill ju naturligtvis se att vi har en stor del av hållbarhetsredovisning i programmet, för jag tycker att det är jätteviktigt och det är ju liksom en av de här nya sakerna som kommit. – Respondent B

Trots denna medvetenhet indikerar den insamlade empirin på att högskolorna och universitetet använder sig av tre strategiska respons. De tre strategiska respons är *undvika, samtycka och kompromissa* (Tabell 9) där kompromissa utgör den mest centrala responsen av alla tre. Att undvika och kompromissa är två strategiska

respons som tidigare identifierats inom ramen för utbildningsorganisationer (Gonzales m.fl., 2009). En tolkning av analysen indikerar att taktiken som högskolor och universitet har använts sig av för respektive respons är: dölja, imitera och balansera (se Tabell 10).

Tabell 10

Strategiska respons

Respons	Innebörd	Taktik
Samtycka	Organisationer ansluter sig till påtryckningar utan betydande förändring.	Imitera: Högskolorna och universiteten efterliknar varandra.
Undvika	Organisationer försöker undvika behovet av överensstämmelse.	Dölja: Högskolorna och universiteten behandlar hållbarhet men enbart två av CSRD:s kompetenskrav uppfylls av totalt fyra högskolor och universitet.
Kompromissa	Organisationerna försöker hitta en kompromiss mellan institutionella förväntningar och interna organisatoriska mål.	Balansera: Högskolor och universitet behöver ta hänsyn till olika intressenter samt arbeta utifrån begränsade resurser i skapandet av kursersinnehåll

Kommentar: Tabellen ger en utifrån en tolkningsprocess en sammanfattande bild av de strategiska respons som svenska högskolor och universitet har använt.

Även om organisationer ofta ansluter sig till institutionella påtryckningar kan enligt Oliver (1991) samtycke ta alternativa former. I denna studie utspelar sig samtycket via imitation, vilket överensstämmer med mimetisk isomorfi. Imitationen är framträdande i innehållsanalysen där 87,5% av högskolorna och universiteten har integrerat hållbarhet inom ramen för ekonomiprogrammet. Dessutom bekräftas efterliknelsen av samtliga tre intervjurespondenter. Trots det uppenbara samtycket är det dock endast 18,75% av högskolorna och universiteten som uppfyller CSRD:s

första kompetenskrav och 12.5% som uppfyller andra kompetenskravet vilket tyder på undvikande.

Oliver (1991) definierar undvikande som det organisatoriska försöket att utesluta nödvändigheten av överensstämmelse. Empirin tyder på att högskolorna och universiteten har använt denna strategiska respons genom döljningsteknik. Vid ett första ögonblick ser det visserligen över lag ut som att högskolorna och universiteten behandlar hållbarhet i stor utsträckning inom ramen för ekonomiprogrammet. Det är dock jämförelsevis få högskolor och universitet som uppfyller CSR:s kompetenskrav vilket indikerar på att avvikelser döljs bakom en fasad av samtycke (se Tabell 6).

Utifrån empirin går det dock att dra slutsatsen att den mest centrala strategiska responsen inom svenska högskolor och universitet är *kompromiss*. Oliver (1991) menar att organisationer konfronteras ofta med motstridiga institutionella krav eller med inkonsekvenser mellan institutionella förväntningar och interna organisatoriska mål. Vid sådana omständigheter kan organisationer använda kompromiss som strategisk respons (Oliver, 1991). Den specifika tekniken inom ramen för kompromiss som högskolor och universitet använder är att balansera, vilket är det organisatoriska försöket att uppnå paritet mellan olika externa och interna intressenter.

Dilemmat är att vi i våra kurser är ganska fullmatade med andra saker som vi måste ha med också och som också till stor del baserar sig på tidigare krav, i alla fall för att kunna bli revisor. Till exempel koncernredovisning, internredovisning och så vidare. Så det finns liksom inget utrymme för det. Det jag ser framför mig är att vi försöker få in det lite mer i den här kursen (redovisningskursen) som fokuserar på årsredovisningen då vi får skjuta undan lite av koncernredovisningen delen i den kursen då. - Respondent B

Resurstilldelning styr vad vi kan göra. Sedan anpassar vi givetvis också utbildningen efter de önskemål som arbetsgivarna har, så mycket som möjligt. – Respondent C

Respondent A tar även upp lärare som möjliga intressenter och menar att de kan vara oemottagliga för förändringar i sina välutarbetade kurser när det gäller innehåll, upplägg och examinationsformer. Vidare tar respondent A upp svårigheten i att hitta balansen mellan att inkludera så mycket som möjligt i en kurs och samtidigt göra kursen genomförbar samt begriplig för studenterna. Förutom det tar samtliga respondenter upp forskning på området som ytterligare begränsning. Respondenterna menar att forskningen spelar en viktig roll i utformande av kurser. Därmed blir forskningens avsaknad bidragande till att hållbarhet inte har implementerats i stor utsträckning inom redovisningskurserna i dagsläget.

Högskolor och universitet behöver med andra ord ta hänsyn till olika intressenter samt arbeta utifrån begränsade resurser i skapandet av kursers innehåll. De strategiska respons som empirin tyder på, särskilt kompromiss, innebär att det kan vara svårt att utarbeta ett ekonomiprogram som uppfyller en mängd andra krav och samtidigt ta hänsyn till och uppfylla CSRD:s kompetenskrav. Vidare tolkning indikerar en fara för revisorsprofessionen vars teoretiska utbildning som erhålls från högskolor och universitet spelar en viktig roll.

6.2 Professionsteorin

För att få ingå i en profession är det vedertaget att den professionella yrkesutövaren genomgår teoretisk och praktisk utbildning samt avlägger ett prov som ger yrkesutövaren en "ovillkorlig inträdesbiljett" till det "professionella yrkeslivet" (Abbott, 1998; Brante 2013). Likaså menade Ödman och Wallerstedt (2012) att revisorprofession förstärktes av den akademiska utbildningen. Respondent B håller med om att universitetsutbildning är en avgörande komponent i en profession.

Att kallas professionen är ju att man har en universitetsutbildning på något vis som liksom har en viss komplexitet som inte vanligt folk kan greppa. – Respondent B

Som det framgår av Kapitel 2 följer “vägen att bli revisor” tydligt definitionen av vad en profession är. För att bli auktoriserad revisor i Sverige genomförs först en teoretisk utbildning vid högskola eller universitet. Därefter ska sökanden genomgå en praktisk utbildning under handledning av en godkänd eller auktoriserad revisor. Slutligen ska sökanden avlägga revisorsexamen. Behörighetskraven för att avlägga revisorsexamen stämmer i dagsläget överens med de finansiella kompetenskraven som CSRD ställer. Dessutom erhålls de finansiella teoretiska behörighetskraven av högskolor och universitet som erbjuder ekonomiprogrammet (FAR, 2023).

Studiens respondenter är eniga om att revisorn besitter kunskaper och kompetenser som kan vara till nytta vid hållbarhetsrevision. Samtliga respondenter betonar vikten av strukturerat och systematiskt arbetssätt samt förhållningssätt till riskbedömning.

Förhållande till att sköta saker systematiskt och tänka på risker. Den systematiken och standarden. – Respondent A

Mycket likt när det gäller liksom med normativa grunden för redovisningen. Ja, jag tror liksom det är samma arbetssätt. I princip har riskbedömningar. – Respondent B

Förmåga att tänka på struktur och standard. Att ha integritet och vara självständig i sitt utövande. Förmåga att vara noggrann och se systematiska mönster. – Respondent C

Tidigare studier som handlar om revisorns lämplighet vid hållbarhetsrevision har kommit fram till samma slutsats, det vill säga att revisorn är adekvat för uppdraget (Martinez m.fl., 2021; Boiral m.fl., 2019; Dixon m.fl., 2004). Enligt Power (1997) ansågs revisorn som den mest kompetenta och lämpliga kandidat att även utföra och bestyrka hållbarhetsrevision. Power (1997) motiverar sin ställning med likheten i arbetsprocessen mellan finansiell- och hållbarhetsrevision, revisorns etablerade ställning samt vetenskapliga sakkunskap inom området.

Respondenternas svar stämmer överens med tidigare studier och det står klart att revisorn besitter en del av de kunskaper, färdigheter och erfarenheter som krävs för

att genomföra hållbarhetsrevision. Men det som saknas enligt Martinez m.fl. (2021) är att revisorer inte är specialiserade specifikt inom hållbarhetsfrågor eftersom de har brister i utbildning och kompetens. CSRD ställer explicita kompetenskrav som revisorerna ska besitta, vilket kan tolkas som att revisorerna är på väg att även erhålla de teoretiska kompetenser som krävs för att genomföra en hållbarhetsrevision. Med andra ord är revisorprofessionen på väg mot en förändring vilket också uppmärksammas av respondent B då hen uttryckte följande:

Jag tror alltså revisorsprofessionen, som jag ser det nu, de genomgår någon sorts omvandling här. – Respondent B

Det är dock svårt att vara optimistisk till revisorprofessionens förändring med tanke på hur verkligheten i Sveriges högskolor och universitet ser ut i dagsläget. Det är enbart tio av sexton högskolor (62,5%) som behandlar hållbarhet inom ramen för sina redovisningskurser. Trots att hållbarhet är inkorporerat i redovisningskurserna behandlas första kompetenskravet av tre högskolor och universitet (18,75%) medan andra kompetenskravet behandlas av endast två (12,5%). Resterande två kompetenskrav behandlas inte överhuvudtaget vid någon högskola eller universitet. Detta indikerar att även om högskolor och universitet till viss grad är i gång med att vara en del i revisionsprofessionens förändring finns det fortfarande en avsaknad av kompetenskraven relaterade till hållbarhet som CSRD ställer.

Data från innehållsanalysen indikerar även att hållbarhet behandlas i större omfattning inom övriga kurser än redovisningskurser (Tabell 7). Denna slutsats är i samma spår med tidigare studier som har poängterat frånvaron av hållbarhet specifikt inom redovisningskurser (Botes m.fl., 2014; Larran Jorge, m.fl., 2015; Nicholson & DeMoss, 2009). Även tidigare studier har funnit bristen av hållbarhetsinslag i redovisningskurser oroväckande (Larran Jorge, 2015; Botes, Low, & Chapman, 2014). Denna studie delar oron utifrån professionsteorins glasögon på grund av frånvaron av CSRD:s kompetenskrav inom ekonomutbildningen generellt, men särskilt inom redovisningskurserna.

Trots att revisorer har uppenbara fördelar när det gäller revisionens struktur och process kan avsaknaden av CSRD:s fyra nya kompetenskrav anses vara hotande

mot den teoretiska expertisen för revisorsprofessionen. Respondent C anser att det kommer utvecklas en särskild expertis inom området medan respondent B inte anser att det finns utrymme för detta.

Det kan vara så att antingen omdefinierar man professionbegreppet när man tittar på revisorsprofessionen eller kanske man helt enkelt är inne i någon sorts de-professionaliseringsfas inom revisorkåren. Så skulle man kunna misstänka då ju att på något vis blir, det är inte så tydlig profession. – Respondent B

*Jag tror det kommer utvecklas särskild expertis inom området.
– Respondent C*

När det gäller högskolornas och universitetens bidrag och ansvar att lära ut CSR:s kompetenskrav har respondenterna blandade åsikter. De betonar att hållbarhet är viktigt samtidigt som de lyfter aspekter som tyder på att de inte bär hela ansvaret.

Men så, hållbarhet är superviktigt för oss, det vill jag verkligen säga men inte på det sättet som är de här 4 kompetenskraven eller: ”lära dig att bli en hållbarhetsrevisor”, då är det nej det, det sköter, antar jag och tror jag, revisionsbyråerna. – Respondent A

Vi har ju ett ansvar. Det har vi ju och för mig som redovisar så tycker jag det är klockrent sen så är har vi ju liksom en intern marknad kan man väl säga en intern konkurrens, så frågan är om det inte kommer vara så ett tag att vi får överlämna den delen helt enkelt till att ja, eller exempelvis byråerna då va, för det är ju de som har hand om nästa steg när det gäller utbildning till revisorer och kanske en stor del, de har ju själv valt att specialutbilda då, eller handlar om specialutbildning inom vissa delar av revisionen då. – Respondent B

Jag tycker vi har ett ansvar för de grundläggande kunskaperna och färdigheterna och att vi också erbjuder ett kritiskt förhållningssätt.

Det senare tror jag profession kan ha svårt att utbilda inom.
– Respondent C

Utifrån innehållsanalysen är det sammanlagt fyra högskolor och universitet som behandlat två av CSRD:s fyra nya kompetenskrav. Utifrån respondenternas svar ser det inte heller ut som att högskolorna kommer att inkludera kraven inom ramen för ekonomprogrammet inom snar framtid. Detta i sin tur kan innebära hot mot revisorprofessionen som tidigare varit en tydligt avgränsad profession. CSRD:s bestämmelser befinner sig dock i ett tidigt skede och därför är det fortfarande oklart huruvida CSRD kommer att utgöra en del både i RI:s behörighetskrav samt högskolors och universitets ekonomprogram.

6.3 Sammanfattande analys

Samtliga tre typer av isomorfi har kunnat identifieras. Den mimetiska isomorfin framgår tydligt i innehållsanalysen som visar stor inkludering av hållbarhet och bekräftas även av samtliga respondenter. Efterliknelsen ger uttryck för att *samtycke* har använts som strategisk respons på det mimetiska trycket. När det kommer till den normativa isomorfin utspelar den sig både på individuell nivå genom respondenternas deltagande i olika sammankomster gällande utbildning och på organisatorisk nivå genom forskning. Den tvingande isomorfin som CSRD utövar har i dagsläget inte slagit igenom lika kraftigt men utifrån respondenternas svar går det att dra slutsatsen att det finns en medvetenhet om denna inom lärosäten.

Därmed har ytterligare två strategiska respons kunnat identifieras, vilka är att *undvika* och *kompromissa*. Undvikandet tar form i döljningstaktik medan kompromiss relaterar till hänsynstagande gentemot olika intressenter och begränsade resurser. Med tanke på att utbildning utgör en vital del av en profession går det att uttrycka oro över revisorprofessionen baserat på hur verkligheten inom ekonomprogrammen ser ut i dagsläget. Högskolornas och universitetens strategiska respons på framför allt kompromisstrategin erbjuder inte heller en optimistisk syn.

Högskolorna och universiteten begränsas av knappa resurser och möter motstridiga intressen vilket kan möjligtvis leda till ytterligare fördröjningar när det kommer till inkluderingen av CSRD:s fyra nya kompetenskrav inom ekonomprogrammet. Dessutom menar studiens respondenter att revisionsprofessionen befinner sig under en förändring. Respondenterna menar att högskolornas och universitetens bidrag till denna förändring eventuellt kan komma vid ett senare skede men att det till en början blir revisionsbyråernas ansvar. Att utbildningen inte anpassar utbildningen kan innebära ett hot för revisorprofessionen med tanke på dess tydliga koppling till utbildningen. Med detta i åtanke kan det finnas en risk att förändringen av revisorprofessionen går mot en riktning av ”de-professionalisering” som respondent B valde att kalla det.

7 Slutsatser

I studiens sista kapitel uppnås studiens syfte och forskningsfrågorna besvaras utifrån analysen. I kapitlet presenteras studiens slutsats, teoretiska, praktiska och empiriska bidrag samt begränsningar och förslag till framtida forskning.

7.1 Slutsatser

Studiens syfte var att analysera hur svenska högskolor och universitet möter CSRD:s nya kompetenskrav för revisorer som ska utföra hållbarhetsrevision, vilka strategiska respons på institutionella påtryckningar som står på spel samt vad dessa i förlängningen kan innebära för revisorsprofessionen. Första forskningsfrågan som ställdes var hur svenska högskolor och universitet i dagsläget ser ut beträffande CSRD:s nya kompetenskrav. Forskningsfrågan besvaras dels genom innehållsanalysen, dels genom intervjuerna. Innehållsanalysen leder till slutsatsen att svenska högskolor och universitet i dagsläget inte har inkorporerat CSRD:s kompetenskrav inom sina ekonomiprogram med undantag för fyra högskolor och universitet som tillsammans behandlar två av sammanlagt fyra kompetenskrav.

Huruvida CSRD:s kompetenskrav kommer att utgöra en del av ekonomiprogrammet i framtiden är en aktuell debatt som går mot riktningen att det inte är aktuellt i dagsläget. CSRD befinner sig i tidigt skede och studiens analys tyder på att det kommer ytterligare fördröjning innan direktivets kompetenskrav eventuellt blir en del av ekonomiprogrammet. Fördröjningen tolkas bero på högskolornas och universitetens strategiska respons på institutionella påtryckningar. Visserligen har *samtycke* identifierats men samtycket har utifrån analysen handlat om mimetisk isomorfi där hållbarhet behandlas generellt snarare än att möta de explicita kompetenskraven ställda av CSRD. Samtyckesresponsen går hand i hand med *undvikande* som utifrån analysen indikerar att frånvaron av kompetenskraven göms bakom en fasad av samtycke då hållbarhet inkluderas i övriga kurser i stället.

Den mest uppenbara strategiska responsen som har identifierats i analysen är *kompromiss*. Kompromissresponsen tolkas vara den respons som gör att kompetenskraven inte behandlas i dagsläget och som utifrån respondenternas svar

även kommer leda till ytterligare fördröjning. Bakomliggande faktorer till kompromisstrategin som har betraktats bestå av begränsade resurser, både i form av monetära resurser och begränsat tidsutrymme inom ekonomprogrammets ram. Dessutom lyfts avsaknaden av forskning som ytterligare anledning eftersom undervisningen enligt respondenterna ska baseras på vetenskapliga grunder vilket går i linje med normativ isomorfi. Utifrån analysen framgår det att finns interna marknader på högskolor och universitet där det förekommer en typ av konkurrens, vilket tyder på att det finns intressenter med motstridiga intressen. Därmed finns ännu en anledning till att den tvingande isomorfin inte utgjort en kraftig påtryckning än.

Den andra forskningsfrågan som ställdes var vad högskolornas och universitetens strategiska respons på institutionella påtryckningar från CSRD innebär för revisorsprofessionen. Frågan besvaras genom en kombination av innehållsanalys och intervjuer. Innehållsanalysen betonade frånvaron av hållbarhetsinslag inom redovisningskurserna och framhävde inkluderingen av hållbarhet inom övriga kurser, vilket ledde till en pessimistisk syn på revisorprofessionen och utvecklingen av dess expertis. Visserligen besitter revisorer färdigheter och förmågor som de kan ta med sig från den finansiella revisionen i hållbarhetsrevision. Det som dock är oroväckande är avsaknaden av teoretisk kunskap inom hållbarhetsrapportering, särskilt relaterat till CSRD:s fyra kompetenskrav.

Sammanfattningsvis, föreligger det ingen tvekan om att den akademiska utbildningen utgör en central komponent inom varje profession, likaså inom revisorsprofessionen. Som tidigare konstaterats följer inte den svenska ekonomutbildningen utveckling av lagreformen från CSRD i fråga om revisorns hållbarhetskompetenser. Med andra ord, utvecklas inte revisorns expertis som erhålls av högskolor och universitet i samma takt som regleringen av hållbarhetsrevision. Den inkompleta utbildningen kan innebära en fara för revisorprofessionen eftersom förändringen kan anses gå mot en "de-professionalisering". Utifrån respondenternas svar kan risken för "de-professionalisering" anses öka ytterligare eftersom det fortfarande är oklart om högskolor och universitet kommer att ta på sig ansvaret att lära ut CSRD:s

kompetenskrav och komplettera utbildningen för att inte rubba professionens gränser.

7.2 Bidrag

Genom att uppfylla syftet ger denna studie ett teoretiskt, ett praktiskt och ett empiriskt bidrag.

7.2.1 Teoretiskt bidrag

För att uppfylla studiens syfte och besvara forskningsfrågorna har denna studie använt en kombination av professionsteorin och den institutionella teorin. Därmed är det teoretiska bidraget att uppsatsen visar som ett exempel på hur teorierna kan kombineras i vidare forskning inom utbildning med hänsyn till lagreformer och professioner. Revisorns expertis erhålls genom praktisk samt teoretisk utbildning varav den teoretiska utbildningen tillhandahålls av högskolor och universitet. På grund av revisorprofessionens starka anknytning till högre formell utbildning ger kombinationen av teorierna relevanta verktyg för att förstå samspelet och beroendet mellan professionen och utbildningen. Studien påvisar att en lagstiftningsreform, som införandet av CSRD, kunde utgöra institutionella påtryckningar på högskolor och universitet. De institutionella påtryckningarna resulterade i strategiska respons vilka i sin tur hade en negativ påverkan på den teoretiska expertisen och därmed revisorsprofession.

7.2.2 Empiriskt bidrag

Upp till dagens datum finns det inga studier som har undersökt huruvida svenska högskolor och universitet täcker de teoretiska kunskapskraven som CSRD ställer på hållbarhetsrevisorer. Denna uppsats sammanställer empiriska data utifrån 247 kursplaner på 16 universitet som erbjuder ekonomprogrammet. Genom att tillföra

kunskap om högskolors och universitets respons på CSRD:s kompetenskrav i en svensk kontext tillför denna studie även ett empiriskt bidrag.

7.2.3 Praktiskt bidrag

Kursinnehållet vid Sveriges högskolor och universitet i förhållande till CSRD är en samhällsrelevant och nutida debatt vilket även uppmärksammades av Johan Rippe som är ordförande i FAR:s strategigrupp för revision (Lennartsson, 2021). Därmed är det främsta praktiska bidraget med denna studie att högskolor och universitet inte uppfyller CSRD:s kompetenskrav i dagsläget och att de inte heller förbereder sig för att göra detta inom snar framtid. Med andra ord, föreligger det en brist i den teoretiska expertisen för revisorprofessionen. Bristande teoretisk expertis kan innebära risk för ”de-professionalisering”.

7.3 Begränsningar och förslag på framtida forskning

Efter genomförd studie identifierades främst två begränsningar som leder till förslag på framtida forskning. För det första är denna studies slutsatser baserade enbart på information som uttryckligen framgår av kursplanerna publicerade på högskolornas och universitetens hemsidor. Med andra ord är omständigheter som inte tydligt framgår av kursplanerna inte en del av de empiriska data vilket möjligtvis kan leda till missvisade tolkningar. Det kan röra sig både om att högskolorna och universiteten behandlar fler eller färre av CSRD:s kompetenskrav än det som framgår av kursplanerna. Därmed är det första förslaget till framtida forskning, given tillgänglighet till data, att genomföra mer ingående innehållsanalyser av detaljerade undervisningsplaner. Undervisningsplaner kan möjligtvis tänkas gå djupare och mer specifikt in på vad kursernas olika lärandemålen och kursinnehåll betyder vilket hade varit av relevans för att besvara forskningsfrågorna.

Dessutom avgränsades studien avsiktligt till kandidatnivå eftersom behörighet att avlägga revisorsexamen uppnås med kandidatexamen. Som analysen och slutsatsen visar uppfylls inte CSRD:s kompetenskrav på kandidatnivå i dagsläget och det har inte kunnat identifieras omständigheter som tyder på att detta kommer ske inom snar framtid. Därmed är det andra förslaget till framtida forskning att studera om CSRD:s kompetenskrav behandlas i större omfattning inom studier på högre nivå som magister- och mastersprogram.

Litteraturförteckning

- Abbott, A. (1998). *The System of Professions*. Chicago: University of Chicago Press.
- Adams, T. L. (2023). Professions, Knowledge, and Workplace Change: The Case of Canadian Engineers. In *Professions and proficiency* (pp. 221-238). Springer International Publishing .
- Adams, T. L. (2022). Drivers of regulatory reform in Canadian health professions: Institutional isomorphism in a shifting social context. *Journal of Professions and Organization*, 1–15. <https://doi.org/10.1093/jpo/joac018>
- Alexio, A. M., Azeiteiro, U. M., & Leal, S. (2020). Are the sustainable development goals being implemented in the Portuguese higher education formative offer? *Journal of Sustainability in Higher Education*, 336-352. <https://doi.org/10.1108/IJSHE-04-2019-0150>
- Alexio, A. M., Azeiteiro, U., & Leal, S. (2018). The implementation of sustainability practices in Portuguese higher education institutions. *International Journal of Sustainability in Higher Education*, 146-178. <https://doi.org/10.1108/IJSHE-02-2017-0016>
- Bedard, J. (1989). Expertise in auditing: Myth or reality? *Accounting, Organizations and Society*, 14(1-2), 113-131. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(89\)90037-8](https://doi.org/10.1016/0361-3682(89)90037-8)
- Beske, F., Hausteine, E., & Lorson, P. C. (2020). Materiality analysis in sustainability and integrated reports. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, 163 – 186. <https://doi.org/10.1108/SAMPJ-12-2018-0343>
- Blomkvist, P., Hallin, A., & Lindell, E. (2018). *Metod för företagsekonomer : uppsats enligt 4-stegsmodellen*. Studentlitteratur.

- Boiral, O., Heras-Saizarbirotia, I., & Brotherton, M.-C. (2020). Professionalizing the assurance of sustainability reports: the auditors' perspective. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 309-334. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-03-2019-3918>
- Boiral, O., Heras-Saizarbitoria, I., & Brotherton, M.-C. (2019). Assessing and Improving the Quality of Sustainability Reports: The Auditors' Perspective. *Journal of Business Ethics*, 703–721. <https://doi.org/10.1007/s10551-017-3516-4>
- Botes, V., Low, M., & Chapman, J. (2014). Is accounting education sufficiently sustainable? . *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, 5 (1), 95-124. <https://doi.org/10.1108/SAMPJ-11-2012-0041>
- Brante, T. (2009). Vad är en profession? Teoretiska ansatser och definitioner. *I L. Maria (Red.), Vetenskap för profession. Högskolan i Borås*, 15-34.
- Brante, T. (2013). The professional landscape: The historical development of professions in Sweden. *Professions and professionalism*, 3(2). <https://doi.org/10.7577/pp.558>
- C. Hughes , E. (1963). Professions. *Daedalus*, 92 (4), 655-668. <https://www.jstor.org/stable/20026805>
- Cardona, M. L., Pardo del Val, M., & Dasi Coscollar, M. d. (2020). The Institutional Isomorphism in the Context of Organizational Changes in Higher Education Institutions. *International Journal of Research in Education and Science*, 6(1), 61-73. <https://doi.org/10.46328/ijres.v6i1.639>
- Christensen, L. J., Peirce, E., Hartman, L. P., Hoffman, W. M., & Carrier, J. (2007). Ethics, CSR, and sustainability education in the Financial Times top 50 global business schools: Baseline data and future research directions. *Journal of Business Ethics*, 73, 347-368. <https://doi.org/10.1007/s10551-006-9211-5>

- Dall' Allba , G. (2009). *Learning to be professionals* . Springer .
- Del Giudice, A., & Rigamonti, S. (2020). Does Audit Improve the Quality of ESG Scores? *Sustainability* , 56-70. <https://doi.org/10.3390/su12145670>
- Denscombe, M. (2018). *Forskningshandboken: för småskaliga forskningsprojekt inom samhällsvetenskaperna*. Studentlitteratur AB.
- Dimaggio, P. J., & Powell, W. W. (1983). The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. *American sociological review*, 147-160. <https://doi.org/10.2307/2095101>
- Dixon, R., Mousa, G. A., & Woodhead, A. D. (2004). The necessary characteristics of environmental auditors: a review of the contribution of the financial auditing profession. *Accounting Forum*, 119-138. <https://doi.org/10.1016/j.accfor.2004.01.001>
- Elo, S., & Kyngäs, H. (2008). The qualitative content analysis process. *Journal of advanced nursing*, 62(1), 107-115. <https://doi.org/10.1111/j.1365-2648.2007.04569.x>
- Europeiska Kommissionen. (2021, April). *eur-lex.europa.eu*. Retrieved from EUR-lex: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/SV/TXT/HTML/?uri=CELEX:52021PC0189&from=EN>
- Europeiska Unionen . (2023). *Typer av rättsakter* . Retrieved from Europeiska Uniunen : https://european-union.europa.eu/institutions-law-budget/law/types-legislation_sv
- FAR. (2023). *Auktorisation revisor* . Retrieved from FAR: https://www.far.se/utbildningar/auktorisering/auktorisering-revisor/?gad=1&gclid=CjwKCAjw67ajBhAVEiwA2g_jEE8PO1-P8kiqb-cC_rKx-lu1nWnI7htbBrGcK6a-pUQxTfxAW3DF7RoCjnYQAvD_BwE
- FAR. (2023). *Det här gör FAR*. Retrieved from FAR: <https://www.far.se/om-far/det-har-gor-far/>

- Freidson, E. (1999). Theory of professionalism: Method and substance. *International review of sociology*, 9(1), 117-129. <https://doi.org/10.1080/03906701.1999.9971301>
- Gephart, P. R. (2004). Qualitative research and the Academy of Management Journal. *Academy of management journal*, 47(4), 454-462. <https://doi.org/10.5465/amj.2004.14438580>
- Gonzales, G. J., Arquero Montano, J. L., & Hassall, T. (2009). Pressures and resistance to the introduction of skills in business administration and accounting education in Spain: a new institutional theory analysis. *Journal of Vocational Education and Training*, 61(1), 85-102. <https://doi.org/10.1080/13636820902820071>
- Herold, D. M. (2018). Demystifying the link between institutional theory and stakeholder theory in sustainability reporting. *Economics, Management and Sustainability*, 3(2), 6-19. <https://doi.org/10.14254/jems.2018.3-2.1>
- Jorge, M. L., & Pena, F. J. (2014). Determinants of corporate social responsibility and business ethics education in Spanish universities. *Business Ethics: A European Review*, 23(2), 139-153. <https://doi.org/10.1111/beer.12041>
- Jorge, M. L., Pena, F. J., & Muriel de los Reyes, M. J. (2015). Factors Influencing the Presence of Ethics and CSR Stand-alone Courses in the Accounting Masters Curricula: An International Study. *Accounting Education*, 24(5), 361-382. <https://doi.org/10.1080/09639284.2015.1051562>
- Khalifa, B., Desmidt, S., & Huisman, J. (2023). How do US universities want to be perceived? *Studies in Higher Education*, 48:3, 507-520. <https://doi.org/10.1080/03075079.2022.2147155>
- King, A., & Bartels, W. (2015). Currents of change: the KPMG survey of corporate responsibility reporting 2015. *Netherlands: KPMG*.
- KPMG. (2023). *Get ready for the next wave of ESG reporting*. Retrieved from KPMG:

file:///C:/Users/veric/AppData/Local/Temp/Temp1_bilagor.zip/csrd-webcast-ppt-web.pdf

- KPMG. (2023, April 26). *Vad innebär ESRS - EU:s nya standard för hållbarhetsredovisning?* Retrieved from KPMG: <https://kpmg.com/se/sv/home/tjanster/hallbartforetagande/rapportera/esrs.html>
- Lennartsson, R. (2021, September 14). *Vår kunskap om hållbarhet måste lyftas.* Retrieved from Tidningen Balans : <https://tidningenbalans.se/artikel/var-kunskap-om-hallbarhet-maste-lyftas?fbclid=IwAR3ASILG9VPbNYnB45IHUuHZq3preGhJK6nw7XlZNpPXkrW1emQyMmYaY-U>
- Lind, R. (2019). *Vidga vetandet - Teori, metod och argumentation i samhällsvetenskapliga undersökningar.* Studentlitteratur AB.
- Manetti, G., & Becatti, L. (2009). Assurance services for sustainability reports: Standards and empirical evidence. *Journal of Business Ethics*, 289-298. <https://doi.org/10.1007/s10551-008-9809-x>
- Manetti, G., & Toccafondi, S. (2012). The role of stakeholders in sustainability reporting assurance. *Journal of business ethics*, 363-377. <https://www.jstor.org/stable/41476255>
- Martinez, I., Gillet Monjarret, C., & Rivere-Giordano, G. (2021). The Role and Effectiveness of Corporate Social Responsibility Assurance in a Mandatory Setting: Professional Accountants' Perceptions. *M@n@gement*, 24(1), 59-79. <https://doi.org/10.37725/mgmt.v24i1.4517>
- Martinez-Ferrero, J., Banerjee, S., & Garcia-Sanchez, I. M. (2016). Corporate Social Responsibility as a Strategic Shield Against Costs of Earnings Management Practices. *Journal of business ethics*, 305-324. <https://doi.org/10.1007/s10551-014-2399-x>

- Martinez-Ferrero, J., Garzia-Sanches, I. M., & Ruiz-Barbadillo. (2018). The quality of sustainability assurance reports: The expertise and experience of assurance providers as determinants. *Business Strategy and the Environment*, 27(8), 1181-1196. <https://doi.org/10.1002/bse.2061>
- McCalla - Leacy, J. (2022, Oktober). *KPMG*. Retrieved from Vad innebär ESRS - EU:s nya standard för hållbarhetsredovisning?: <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/se/pdf/komm/2022/Global-Survey-of-Sustainability-Reporting-2022.pdf>
- Melles, G. (2019). Views on education for sustainable development (ESD) among lecturers in UK MSc taught courses Personal, institutional and disciplinary factors. *International Journal of Sustainability in Higher Education*, 20(1), 115-138. <https://doi.org/10.1108/IJSHE-02-2018-0032>
- Michelon, G., Pilonato, S., & Ricceri, F. (2015). CSR reporting practices and the quality of. *Critical Perspectives on Accounting*, 59-78. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2014.10.003>
- Milne, M. J., & Adler, R. W. (1999). Exploring the reliability of social and environmental disclosures content analysis. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 12(2), 237-256. <https://doi.org/10.1108/09513579910270138>
- Nehls, E. (2021). *Nybörjarens guide till vetenskapligt tänkande*. Studentlitteratur AB.
- Nicholson, C. Y., & DeMoss, M. (2009). Teaching Ethics and Social Responsibility: An Evaluation of Undergraduate Business Education at the Discipline Level. *Journal of education for business*, 84(4), 213-218. <https://doi.org/10.3200/JOEB.84.4.213-218>

- Oliver, C. (1991). Strategic responses to institutional processes. *Academy of management review*, 16(1), 145-179.
<https://doi.org/10.5465/amr.1991.4279002>
- Power, M. (1997). Expertise and the construction of relevance: Accountants and environmental audit. *Accounting, organizations and society*, 22(2), 123-146. [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(96\)00037-2](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(96)00037-2)
- Regeringskansliet . (2023, 04 15). *Högskola och forskning*. Retrieved from Regeringskansliet : <https://www.regeringen.se/regeringspolitik/hogskola-och-forskning/>
- Revisorsinspektionen . (2023 , April 27). *Obligatoriska ämnesområden*. Retrieved from Revisorsinspektionen: <https://www.revisorsinspektionen.se/bli-revisor/utbildning/2.-obligatoriska-amnesomraden/>
- Revisorsinspektionen . (2023, April 27). *Praktisk utbildning*. Retrieved from Revisorsinspektionen: <https://www.revisorsinspektionen.se/bli-revisor/utbildning/3.-praktisk-utbildning/>
- Revisorsinspektionen. (2023, April 27). *Om provet*. Retrieved from Revisorsinspektionen: <https://www.revisorsinspektionen.se/bli-revisor/prov2/>
- Revisorsinspektionen. (2023). *Om revisorsinspektionen*. Retrieved from Revisorsinspektionen: <https://www.revisorsinspektionen.se/om-ri/>
- Sammalisto, K., Sundström, A., & Holm, T. (2015). Implementation of sustainability in universities as perceived by faculty and staff e a model from a Swedish university. *Journal of Cleaner Production*, 106, 45-54.
<https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2014.10.015>
- SFS. (1995: 1554). *Årsredovisningslag*. Justitiedepartementet L1.
- SFS. (1999: 1079). *Revisionslag*. Justitiedepartementet L1.

- Sharp, O. (2022, Februari 25). *www.umu.se* . Retrieved from Umeå Universitet :
https://www.umu.se/utbildning/program/civilekonomprogrammet/programkonferens-med-fokus-pa-kvalitet-och-halbarhet/?fbclid=IwAR3BVfPav0Owr7u8sT7jnYbQbDuWpwC7Pi3ribq2-mHdYSA5oQ3efEWC7_4
- Svenskt Näringsliv. (2022, Mars). *Svenskt Näringsliv*. Retrieved from Växande rekryteringshinder ett allt större problem:
https://www.svensktnaringsliv.se/bilder_och_dokument/rapporter/boqag2_rekryteringsenkaten2021-22pdf_1182985.html/Rekryteringsenkaten.2021-22.pdf
- UKÄ. (2023, Januari 17). *Det här är UKÄ*. Retrieved from UKÄ:
<https://www.uka.se/om-oss/det-har-ar-uka>
- Öhman , P., & Wallerstedt, E. (2012). Audit regulation and the development of the auditing profession: The case of Sweden . *Accounting History* , 17 (2) 241-257 . <https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2014.10.015>

Bilaga 1 – Intervjuguide

Frågorna är uppdelade i tre sektioner: (1) revisorprofessionen, (2) *Corporate Social Reporting Directive* (CSRD) och (3) utbildningens roll.

Revisorprofessionen: Numera granskar revisor även hållbarhetsrapporter.

1. I vilken uträkning har finansiell redovisningskunskap betydelse i hållbarhetsrevision enligt dig?
2. Ser du några likheter i arbetet med finansiell revision och hållbarhetsrevision?
3. Finns det några färdigheter och förmågor som revisorer besitter och kan dra nytta av vid hållbarhetsrevision?
4. Tror du att vi kommer se att det utvecklas en ny profession för hållbarhetsrevision, eller blir detta på sikt en del av den finansiella revisionsprofessionens arbetsfält?

CSRD: CSRD ställer fyra nya kompetenskrav för revisorer som deltagare i hållbarhetsrevision: (1) rättsliga krav och standarder rörande upprättande av årlig hållbarhetsrapportering och hållbarhetsrapportering för koncern, (2) hållbarhetsanalys, (3) förfarande för tillbörlig aktsamhet med avseende på hållbarhetsfrågor och (4) rättsliga krav och standarder för kvalitetsgranskning av hållbarhetsrapportering.

5. Behandlas dessa eller några av dessa kompetenskrav i era redovisningskurser?
6. Om ja, på vilket sätt? Vad fick er att implementera dessa i era kurser?

7. Om nej, varför inte? Kommer ni att göra det i framtiden? Om ja, varför?

Utbildningens roll: För behörighet att avlägga revisorsexamen krävs teoretisk utbildning motsvarande 180 hp.

8. Vilken roll spelar högskolor och universitet i revisorns utbildning?
9. Tycker du att högskolor och universitet har något ansvar över att lära ut CSRD:s nya kompetenskrav på kandidatnivå och ändra/anpassa kursinnehållet? Eller borde det lämnas till studier på högre nivå internativt FAR?
10. Anser du att högskolor och universitet har samma typ av konkurrenstänk som övriga företag på marknaden? Om ja, är eran strategi att efterlikna andra högskolor/universitet eller differentiera er?
11. Vilka faktorer spelar roll när ni utformar kurserna? Vad är det ni tar hänsyn till i ert arbete när ni formar kursinnehållet?
12. Är du med i något nätverk som handlar om hållbarhetsrapportering för att snabbt få inspiration på hur ni ska tänka i förberedelser av kursplaner? Om ja, kan du berätta lite om det. Om nej, är det svårt att få kunskap inom hållbarhetsområdet?
13. Vilka är de största utmaningarna när kursinnehållet formas?
14. Om högskolor och universitet i Sverige skulle implementera dessa fyra nya krav i ekonomutbildningen, tror du att det finns tillgång till lärare med rätt kompetens som kan undervisa i ämnet?

Bilaga 2 - Litteraturtabell

Källa	Forskningsfråga	Metod	Resultat
Adams, T. L. (2022). Drivers of regulatory reform in Canadian health professions: Institutional isomorphism in a shifting social context. <i>Journal of Professions and Organization</i> .	Hur tvingande, mimetiska och normativa processer driver regulatoriska reform på ett förändrat lagstiftningsområde	Analys av data från 46 intervjuer med ledare inom reglering av vårddyrket.	Det finns ett komplext utbud av sociala trender och intressenter som driver lagstiftningsförändringar internationellt. Många av dessa drivkrafter kan kategoriseras som externa och tvingande, drivna av politiker med agendor och andra reforminriktade statliga aktörer.
Aleixo, A. M., Azeiteiro, U. M., & Leal, S. (2020). Are the sustainable development goals being implemented in the Portuguese higher education formative offer?. <i>International Journal of Sustainability in Higher Education</i> .	Har sustainable development goals (SDG) implementerats i portugisisk högre utbildning?	Kvantitativ. En innehållsanalys av beteckningarna och målen för de 2 556 grund- och magisterexamen (vid 33 portugisiska offentliga högskolor) gjordes för att avgöra om de främjar minst ett (SDG).	198 kurser direkt adresserar minst ett SDG; I genomsnitt har varje högre utbildningsinstitution (lärosäte) sex kurser som uttryckligen adresserar minst ett SDG; Universiteten har fler kurser inom SDG-områden än i yrkeshögskolor; fler magisterexamen omfattar SDG än grundutbildningar; och de flesta kurser som behandlar SDG är från samhällsvetenskap och humaniora och från naturvetenskapliga och miljövetenskap.
Aleixo, A. M., Azeiteiro, U., & Leal, S. (2018). The implementation of sustainability practices in Portuguese higher education institutions. <i>International Journal of Sustainability in Higher Education</i> .	Analysera nuläget för implementering av hållbarhet utveckling (SD) i portugisiska högskolor.	Frågeformulär som mäter nivån på implementering av SD-praxis i lärosäten samt antal rankningar, certifieringar och dessa institutioners förklaringar. Ett urval av 53 ledare erhöles.	Portugisiska lärosäten arbetar främst med den sociala dimensionen av hållbarhet. Den ekonomiska dimensionen kommer på andra plats och den institutionella på tredje plats. Miljön dimensionen är den minst utvecklade.
Bedard, J. (1989). Expertise in auditing: Myth or reality?. <i>Accounting</i> ,	Denna artikel presenterar en kritisk granskning av befintlig forsknings-	Granskningen är organiserad kring de två huvudsakliga	Resultat från studier med beteendensansatser anger att expertrevisorer inte betar sig annorlunda

<i>Organizations and Society</i> , 14(1-2), 113-131.	litteratur om expertis inom revision och utforskar användbara vägar för framtida forskning.	tillvägagångssätten som har använts för att studera expertis inom revision ~ beteendemässiga och kognitiva metoder. Konceptet av skicklighet inom dessa två tillvägagångssätt undersöks.	än nybörjare. Resultat från studier som använder kognitiv ansats är mer uppmuntrande. De indikerar att det kan finnas kunskaps-skillnader mellan expert och nybörjare revisorer och att dessa skillnader kan leda till att expertrevisorer använder beslutsprocesser som skiljer sig från de som används av nybörjare revisorer.
Beske, F., Haustein, E., & Lorson, P. C. (2020). Materiality analysis in sustainability and integrated reports. <i>Sustainability Accounting, Management and Policy Journal</i> , 11(1), 162-186.	I vilken utsträckning rapporterar företagen om sin väsentlighetsanalys? Vilka metoder används till analysen av intressenterna och deras ämnen/ aspekter? Finns det ett högre offentliggörande av information om väsentlighetsbedömning på grund av G4?	Arkivforskningsmetod och innehållsanalys	Genom legitimitetsteorins linser indikerar studien att väsentlighetsanalys strategiskt kan missbrukas för att definiera rapportinnehåll utan att ta hänsyn till legitima intressentgruppers intressen och därmed, förbättrar inte rapporterna till dessa grupper.
Boiral, O., Heras-Saizarbitoria, I., & Brotherton, M. C. (2020). Professionalizing the assurance of sustainability reports: the auditors' perspective. <i>Accounting, Auditing & Accountability Journal</i> , 33(2), 309-334.	Undersöka professionalism och professionalisering av hållbarhet bestyrkandegivare på grundval av erfarenheter och uppfattningar hos revisorer som deltar i denna verksamhet.	Kvalitativ. 38 semistrukturerade intervjuer med bestyrkandegivare från redovisnings- och konsultföretag.	Resultaten belyser uppdelningen mellan redovisning och konsultföretag, som var och en ifrågasätter den andras professionalism. De viktigaste standarderna på detta område tenderar att användas som legitimerande verktyg för att öka trovärdigheten i säkerhetsprocessen snarare än effektiva riktlinjer för att förbättra kvaliteten på verifieringsprocessen.
Boiral, O., Heras-Saizarbitoria, I., & Brotherton, M. C. (2019). Assessing and improving the	Analysera kvaliteten på hållbarhetsrapporter, deras begränsningar och vägar för	Kvalitativ innehållsanalys av 300 bestyrkanden	Denna studie visar att GRI-principerna inte systematiskt verifieras av försäkringsgivare och att vissa till och med kan

quality of sustainability reports: The auditors' perspective. <i>Journal of Business Ethics</i> , 155, 703-721.	förbättring ur perspektivet för de försäkringsgivare som ansvarar för kontrollen av dessa rapporter.		ignoreras. Sammantaget förblir uttalandena ett utövande av legitimering för både rapporterande företag och försäkringsgivare.
Botes, V., Low, M., & Chapman, J. (2014). Is accounting education sufficiently sustainable?. <i>Sustainability Accounting, Management and Policy Journal</i> , 5(1), 95-124.	Undersöka i vilken utsträckning och hur effektiv hållbarhetsutbildning har varit på högskolenivå inom redovisning.	Intervjuer och webbenkäter (kvalitativa delen). En omfattande genomgång av litteraturen och översikten över de olika universitetens webbplatser utgjorde den kvantitativa delen.	Båda deltagargrupperna angav att det är viktigt för hållbarhetsutbildning som ska ingå i redovisningskurser vid NZ universitet.
Brante, T. (2009). Vad är en profession? Teoretiska ansatser och definitioner.			Redogör olika teoretiska ansatser och definitioner för vad en profession är.
Brante, T. (2013). The professional landscape: The historical development of professions in Sweden. <i>Professions and professionalism</i> , 3(2)	Vad utgör ett yrke? Hur uppstår yrken? Varför dyker yrken upp?	Historien bakom svenska professioner.	Professionaliseringsprocessen tenderar att gå från topp till botten i Sverige, som samt i Norden och i flera länder i Kontinentaleuropa. Professionalisering är en komplex process, vilket gör det mycket svårt att bestämma en specifik tidpunkt för dess förekomst. Det finns olika vägar för att en profession ska uppstå
C. Hughes, E. (1963). Professions. <i>Daedalus</i> , 92 (4), 655-668.	Redogör för hur professioner bildas.		Studien syftar på att redogöra hur olika yrken vill kallas profession.
Cardona Mejía, L. M., Pardo del Val, M., & Dasí Coscollar, M. D. S. (2020). The Institutional Isomorphism in the Context of	Denna artikel behandlar institutionell teori och isomorfism, från processer för organisatorisk	Tre fallstudier vid universitet	Resultaten visar att det finns tre typer av isomorfi i en förändringsprocess där nationella och institutionella regeringar utövar den tvingande

Organizational Changes in Higher Education Institutions. <i>International Journal of Research in Education and Science</i> , 6(1), 61-73.	förändring i högskolor.	isomorfismen. Andra lärosäten i liknande situationer utövar mimetisk isomorfism medan specialiserade grupper inom lärosäten utövar normativ isomorfism.
Christensen, L. J., Peirce, E., Hartman, L. P., Hoffman, W. M., & Carrier, J. (2007). Ethics, CSR, and sustainability education in the Financial Times top 50 global business schools: Baseline data and future research directions. <i>Journal of Business Ethics</i> , 73, 347-368.	Hur dekaner och direktörer på de 50 globala MBA-programmen (enligt betyg av Financial Times i deras 2006 Global MBA ranking) svarar på frågor om inkludering och täckning av ämnena etik, företagens sociala ansvar och hållbarhet vid sina respektive institutioner	Personliga telefonintervjuer med dekaner och direktörer (1) en majoritet av skolorna kräver att ett eller flera av dessa ämnen behandlas i deras MBA-läroplan och en tredjedel av skolorna kräver täckning av alla tre ämnen som en del av MBA läroplan, (2) det finns en trend mot att inkludera hållbarhetsrelaterade kurser, (3) Det finns en högre andel studentintresse för dessa ämnen (mätt med närvaron av en Net Impact-klubb) i de 10 bästa skolorna, och (4) flera skolor undervisar i dessa ämnen med hjälp av erfarenhetsinläring och nedsänkningstekniker.
Del Giudice, A., & Rigamonti, S. (2020). Does audit improve the quality of ESG scores? Evidence from corporate misconduct. <i>Sustainability</i> , 12(14), 5670.	Undersöker om företag som har sin ESG-rapportering granskad av oberoende företag uppvisar högre kvalitet på ESG-poäng	Kvantitativ. Statistiska tester Företag vars rapporter är granskade av tredje part, inte uppvisade betydande förändringar i sina poäng efter en skandal, medan för företag vars rapporter inte granskas, upptäckte författarna en försämring av ESG-poängen som är statistiskt signifikant.
DiMaggio, P. J., & Powell, W. W. (1983). The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. <i>American</i>		Författarna med hjälp av tidigare forskning samt egna iakttagelser identifierar tre typer av institutionell isomorfi.

<i>sociological review</i> , 147-160			
Dixon, R., Mousa, G. A., & Woodhead, A. D. (2004, June). The necessary characteristics of environmental auditors: a review of the contribution of the financial auditing profession. In <i>Accounting Forum</i> (Vol. 28, No. 2, pp. 119-138). No longer published by Elsevier.	i) Kan revisorskåren bidra på området av miljörevisioner? ii) Är revisorer i stånd att bedöma miljökonsekvenserna, för företag och delta i miljörevision? Studien fortsätter med att föreslå en allmän ram för nödvändiga egenskaper hos miljörevisorer.		Det finns ett avgörande behov av att göra ett antal förändringar i redovisningsutbildningen för att kvalificera sig revisorer för att hantera miljöfrågor. Etiska och sociala dimensioner måste vara inkapslad i redovisningsutbildning för att höja förmågan hos finansiella revisorer att klara av miljöfrågor och revisionsyrkets osäkerhet.
Elo, S., & Kyngäs, H. (2008). The qualitative content analysis process. <i>Journal of advanced nursing</i> , 62(1), 107-115.	Denna artikel är en beskrivning av induktiv och deduktiv innehållsanalys.		
Freidson, E. (1999). Theory of professionalism: Method and substance. <i>International review of sociology</i> , 9(1), 117-129.	Redogör för vad en profession är		
Gephart, P. R. (2004). Qualitative research and the Academy of Management Journal. <i>Academy of management journal</i> , 47(4), 454-462	Robert Gephart redogör för vad kvalitativ forskning är samt vilka de främsta misstagen som kvalitativa forskare gör.		
González, J. M. G., Arquero Montaña, J. L., & Hassall, T. (2009). Pressures and resistance to the introduction of skills in business administration and accounting education in Spain: a new institutional theory	Analysera trycket på att införa policy som består av inkluderande av färdigheter i företagsekonomi och redovisningsutbildning i Spanien, det strategiska svar som antagits av spanska	Intervjuer, frågeformulär, observation, Informella diskussioner och dokument	Dokumentet visar att strategin som utvecklats av spanska universitet har varit "undvikande" av förändringstryck. På grund av utvecklingen av vissa institutionella särdrag har dock strategin har blivit en "kompromissstrategi"

analysis. <i>Journal of Vocational Education and Training</i> , 61(1), 85-102.	universitet och de institutionella egenskaper som har varit avgörande för denna reaktion.		under decenniets andra hälft.
Herold, D. M. (2018). Demystifying the link between institutional theory and stakeholder theory in sustainability reporting. <i>Economics, Management and Sustainability</i> , 3(2), 6-19	Att undersöka kopplingen mellan institutionella teorin och intressentteorin i samband med hållbarhetsrapportering.		Institutionell teori ger bra förklaring till varför företagen hållbarhetsrapporterar. Hur organisationer reagerar/agerar när den står inför olika typer av institutionella påtryckningar i hållbarhets sammanhang. Hur olika aktörer, intressenter och deras relation till organisationen påverkar hållbarhetsrapportering
Jorge, M. L., & Peña, F. J. A. (2014). Determinants of corporate social responsibility and business ethics education in Spanish universities. <i>Business Ethics: A European Review</i> , 23(2), 139-153.	Analyserar de viktigaste faktorerna som kan avgöra i vilken utsträckning spanska utbildning instituten använder företagens sociala ansvar (CSR) eller affärsetik fristående ämnen för att utrusta studenter med alternativa syn på affärer.	Analys av läroplanerna i managementutbildning på grundnivå på spanska universitet. Utforskande och beskrivande analys av webbinnehåll. Icke-parametrisk genomsnittlig jämförelsestatistik för läroplanerna	Den viktigaste slutsatsen i detta dokument är relaterad till Bologna-effekten på spanska universitet. Även privata universitet i Spanien är mer benägna att kräva ett etikkurs än offentliga universitet. Andra faktorer, såsom storlek, politiska orientering eller relaterat till CSR-stolar är inte statistiskt förklarande av CSR och etisk utbildning.
Larrán Jorge, M., Andrades Peña, F. J., & Muriel de los Reyes, M. J. (2015). Factors influencing the presence of ethics and CSR stand-alone courses in the accounting masters curricula: An international study. <i>Accounting Education</i> , 24(5), 361-382.	Analysera trycket som utövas av olika faktorer som påverkar i vilken utsträckning redovisningsprogram innehåller etik och fristående kurser i företagens sociala ansvar (CSR).	Webbinnehållsanalys av läroplanen och ämnena i toppen redovisnings- och revisionsmaster identifierade i Eduniversal 2012–2013-betyg av de bästa handelshögskolor i världen.	Resultaten av denna studie erbjuder inte en mycket optimistisk syn på i vilken utsträckning de högsta mästarerna inom redovisning och revision rankades av Eduniversal betyg erbjuder fristående kurser relaterade till etik och CSR. Resultaten tyder även på att förekomsten av etiska och CSR fristående ämnen i redovisnings- och revision master som analyseras förklaras

			delvis av storleken och det kulturella inflytande som utövas av det geografiska läget.
Khalifa, B., Desmidt, S., & Huisman, J. (2023). How do US universities want to be perceived? Factors affecting the (inter) national identity claims in mission statements. <i>Studies in Higher Education</i> , 48(3), 507-520.	Hur utbildningsinstitutioner svarar på legitimitetskrav.	En blandad metodanalys av uppdragsbeskrivningarna för 120 US Universitet	Institutionella krafter påverkar ställningen för universitet på nationell/internationell kontinuum. Universiteten försöker hitta en subtil balans mellan att vara lika och olika.
Manetti, G., & Becatti, L. (2009). Assurance services for sustainability reports: Standards and empirical evidence. <i>Journal of Business Ethics</i> , 87, 289-298.	Studien undersöker några kritiska punkter i bestyrkandetjänster för hållbarhetsrapporter och föreslår förbättringar för framtida standarder för kvalitetssäkring.	Analys av hållbarhetsrapporter mot GRI standarder	Revision av hållbarhetsrapporter bör inkluderas i revisionsstandarder och ge särskilda riktlinjer för försäkringsgivare.
Manetti, G., & Toccafondi, S. (2012). The role of stakeholders in sustainability reporting assurance. <i>Journal of business ethics</i> , 107, 363-377.	Förstå om intressenter har rådfrågats av försäkringsgivare i betydande grad under försäkringstjänster.	Innehållsanalys av 161 bestyrkandereporter från internationella företag.	intressenter involveras i allt högre grad i alla skeden av SR-bestyrkandeprocessen,
Martinez, I., Gillet-Monjarret, C., & Rivière-Giordano, G. (2021). The role and effectiveness of corporate social responsibility assurance in a mandatory setting: Professional accountants' perceptions. <i>M@nagement</i> , 24(1), 59-79.	Denna studie undersöker hur professionella revisorer, som bestyrkandegivare, uppfattar hållbarhetsrevision och dess effektivitet.	Online-enkätundersökning med 104 franska professionella revisorer som deltagare.	I den franska miljön, där Corporate Social Responsibility Assurance (CSRA) är obligatoriskt, används det av företag för att skapa en illusion av öppenhet genom att uppfylla kraven på offentliggörande.
Martínez-Ferrero, J., Banerjee, S., & García-Sánchez, I. M. (2016). Corporate social responsibility as a strategic shield	Analysera effekten av CSR och EM på kapitalkostnad och företagets rykte.	Kvantitativ. Statistiska beräkningar.	Artikeln belyser hur CSR kan användas strategiskt mot det negativa uppfattning från EM. Med hjälp av internationella data

against costs of earnings management practices. <i>Journal of Business Ethics</i> , 133, 305-324.			analyserar författarna effekten av CSR och EM på kostnad för kapital och företagets rykte. Resultaten bekräftar att strategin för företagens sociala ansvar värderas positivt av investerarna, och övriga intressenter.
Martínez-Ferrero, J., García-Sánchez, I. M., & Ruiz-Barbadillo, E. (2018). The quality of sustainability assurance reports: The expertise and experience of assurance providers as determinants. <i>Business Strategy and the Environment</i> , 27(8), 1181-1196.	Att bedöma kvalitet av hållbarhetsrapporter och några aspekter relaterade till expertis och erfarenheter. Att undersöka inverkan av revisionsleverantörs expertis och erfarenhet på kvalite av hållbarhetsrevision.	242 företag för perioden 2007–14, vilket resulterade i 901 observationer. Kvantitativ innehållsanalys	Bättre kvalite om revisionsleverantör är specialist inom område. . Ännu bättre färdigheter och praktiska kunskap inom revisionsbrachsen om revisionsleverantör är från redovisningsbyråer.
Melles, G. (2019). Views on education for sustainable development (ESD) among lecturers in UK MSc taught courses: Personal, institutional and disciplinary factors. <i>International Journal of Sustainability in Higher Education</i> , 20(1), 115-138.	Undersöker förhållandet mellan förespråkade åsikter om hållbarhet och hur dessa åsikter institutionaliseras i läroplaner	Kvalitativ. Intervjuer	Inkluderingen av hållbarhet i utbildning är ett svar på institutionella påtryckningar.
Michelon, G., Pilonato, S., & Ricceri, F. (2015). CSR reporting practices and the quality of disclosure: An empirical analysis. <i>Critical perspectives on accounting</i> , 33, 59-78.	Studien undersöker kvaliteten av innehållet i hållbarhetsrapporter utifrån den information som lämnas ut.	Analys av CSR-information som finns i hållbarhets- eller CSR-rapporterna, och när en sådan rapport inte är tillgänglig tittar vi på CSR eller hållbarhetsavsnittet i årsredovisningen	Företag som använder sig av dessa tre praxis ger i genomsnitt inte en högre kvalitet på informationen, vilket författarna tolkar som bevis på en symbolisk användning av dessa metoder.
Nicholson, C. Y., & DeMoss, M. (2009). Teaching ethics and	Författarna	Frågeformulär	Det finns en uppfattad brist i graden av integration av

social responsibility: An evaluation of undergraduate business education at the discipline level. <i>Journal of education for business</i> , 84(4), 213-218.	bedömer läroplanssamordnare" (t.ex. institutionsordförandes, programadministratörers) uppfattningar om graden av inkludering av etik och socialt ansvar vid nivå av specifika program och majors.	etik och socialt ansvar i olika särskilda discipliner	
Oliver, C. (1991). Strategic responses to institutional processes. <i>Academy of management review</i> , 16(1), 145-179.	Artikeln erbjuder en typologi av strategiska svar på institutionella påtryckningar.	Tio institutionella faktorer antas förutsäga förekomsten av de alternativa föreslagna strategierna och graden av organisatorisk överensstämmelse eller motstånd mot institutionellt tryck	Denna artikel tillämpar konvergerande insikter i institutionella och resursberoende perspektiv på förutsägelsen av strategisk responsor till institutionella processer.
Power, M. (1997). Expertise and the construction of relevance: Accountants and environmental audit. <i>Accounting, organizations and society</i> , 22(2), 123-146.	Studiern beskriver de strategier som revisorer har använt i ett försök att företräda sig själva som relevanta experter inom hållbarhetsrevision.	Revisionsprofessionen använt sig av tre strategier. Första strategin är att de försöker skapa tillräcklig likhet mellan den finansiella kompetensen och hållbarhetskompetensen för att kunna göra anspråk i regleringen. Andra strategin är att positionera finansiell kompetens som den främsta förutsättningen för att kunna bestyrka hållbarhetsrapporter och därmed behålla hierarkin av expertkompetens. Den sista strategin är att stärka med vetenskapliga påståenden för att ta rollen som expert inom hållbarhet.	
Sammalisto, K., Sundström, A., & Holm, T. (2015). Implementation of sustainability in universities as	Hur fakultet och personal uttrycker sin roll i hållbarhetsarbete inom ett svenskt universitet.	Fallstudie med öppna enkätfrågor	Resultaten visar på en stor variation i uppfattningar om hållbarhet. Integrering av hållbar utveckling som kärnkompetens är

perceived by faculty and staff—a model from a Swedish university. *Journal of Cleaner Production*, 106, 45-54.

svår för ett helt universitet att integrera. Flexibilitet vid tolkning ger möjligheter att diskutera hållbarhetsbegreppet för olika akademiska traditioner i olika discipliner. Toppledningsspiration på olika universitetsnivåer är avgörande för integration.
