

# GRANSKNING AV HÅLLBARHETSREDOVISNING

- Upplevelsen ur ett företagsperspektiv

Institutionen för Företagsekonomi  
Magisteruppsats  
Höstterminen 2008

Handledare: Anders Isaksson

Författare: **Emma Eriksson**  
**Stina Stark**

# FÖRFATTARNAS TACK

---

Härmed vill vi tacka samtliga som på ett eller annat vis har engagerat sig i vår uppsatsprocess. Vi vill särskilt rikta ett stort tack till alla representanter från de företag samt revisionsbyråer som har deltagit och bidragit med sina upplevelser och uppfattningar, utan er skulle inte vår undersökning kunnat genomföras. Vi riktar således ett tack till Alltransport i Östergötland AB, Folksam, Stockholms läns landsting, Vin & Sprit Group AB, Sandvik, Deloitte, KPMG, Ernst & Young, samt Öhrlings PriceWaterHouseCoopers.

Vi vill dessutom tacka vår handledare Anders Isaksson för den hjälp han har bidragit med genom uppsatsens gång.

Umeå, januari 2009

Emma Eriksson  
Stina Stark

## SAMMANFATTNING

---

Aspekter beträffande miljö samt sociala förhållanden blir idag allt mer synliga i media. Detta har påverkat människan såsom företag att agera ansvarsfullt och sedan 1980-talets slut har begreppet "hållbar utveckling" diskuterats. Under 2000-talet har miljöredovisningen utvecklats och utvidgats till en mer omfattande redovisning, benämnd hållbarhetsredovisning vilken likvärdigt med konceptet CSR innehåller mer än endast finansiell information. Sedan hösten 2007 är denna redovisning obligatorisk att upprätta och granska för statligt ägda företag och dess användning växer i företagsvärlden och ses som mer och mer viktig för företags intressenter. Än så länge är det relativt få som låter granska sin hållbarhetsredovisning externt men det finns dock en grupp företag som tagit del av denna tjänst och vår studie utgår från att undersöka hur ett antal företag upplever granskningen. Vi syftar alltså till att studera företags syn på hållbarhetsredovisningens granskning och dess bidrag utifrån deras upplevelser beträffande fördelar samt problem. I undersökningen inkluderas även revisorers uppfattningar i ett företagsperspektiv.

För att erhålla förståelse för hållbarhetsredovisningsgranskning och dess bidrag har vi använt oss av en kvalitativ ansats och med utgångspunkt från befintliga teorier, med ett inslag av ett induktivt angreppssätt, tar vi oss an studien. Vårt val av respondenter grundar sig i att inkludera bolag som har stor kunskap vad gäller hållbarhetsredovisning och dess granskning samt personer kunniga inom området på respektive företag och revisionsbyrå. Datainsamlingen har utförts genom intervjuer för att få en bild av, och förståelse för, hur företag i Sverige upplever denna tjänst. Uppsatsen innefattar teorier som rör intressent och legitimitet, CSR, hållbarhetsredovisning och dess granskning, tidigare forskning samt statistiska studier.

Den insamlade informationen har givit oss goda förutsättningar att skapa oss en bild över upplevelserna samt uppfattningarna och samtliga respondenter har fört liknande resonemang. Studien visar att företagen och revisorerna i undersökningen är positivt inställda till hållbarhetsredovisning och extern granskning av denna och identifierar både externa samt interna bidrag. Den främsta externa fördelen är att granskningen som sådan resulterar i ökad trovärdighet och tillförlitlighet i den redovisade informationen, gentemot intressenter. Vi har även uppfattat en stor mängd interna fördelar som anses vara mycket betydelsefulla för utvecklingen av hållbarhetsarbetet. Exempelvis har vi uppmärksammat att företagen upplever att interna processer förbättras och utvecklas, att företagen utvecklas i och med att tjänsten medför feedback, att områden som har kunnat undvikas uppbådas samt att bättre insikter nås i arbetet. Beträffande problematik visar vår studie att företagen främst upplever svårigheter vid upprättandet av hållbarhetsredovisning och att granskningsprocessen kan vara en bidragande hjälp till att minska hållbarhetsredovisningsframställandets problematik, i och med den feedback och de förbättringsförslag som uppkommer tack vare denna. Vad som är viktigt att belysa är att granskningen, och den "stämpel" tjänsten innebär, inte är det mest centrala utan att arbetet med hållbarhetsfrågor utvecklas och att hållbarhetsredovisning speglar detta. Vi har även insett att hållbarhetsredovisningen och dess externa granskning ej är två skilda koncept utan att arbetet med dessa är i nära relation till varandra.

# INNEHÅLLSFÖRTECKNING

---

<b>1. INLEDNING</b>	<b>1</b>
<hr/>	
<b>1.1 UPPSATSÄMNE</b>	<b>1</b>
<b>1.2 PROBLEMBAKGRUND</b>	<b>1</b>
<b>1.3 PROBLEMFÖRMULERING</b>	<b>4</b>
<b>1.4 SYFTE</b>	<b>5</b>
<b>1.5 AVGRÄNSNINGAR</b>	<b>5</b>
<b>1.6 DEFINITIONER</b>	<b>5</b>
<b>2. METOD</b>	<b>7</b>
<hr/>	
<b>2.1 LITTERATURSÖKNING OCH KÄLLKRITIK</b>	<b>9</b>
<b>2.2 INTERVJUER SOM TEKNIK</b>	<b>10</b>
2.2.1 URVAL AV RESPONDENTER	11
2.2.2 INTERVJUGUIDE	12
2.2.3 INTERVJUERNAS UPPBYGGNAD, GENOMFÖRANDE SAMT EFTERARBETE	13
2.2.4 ACCESS	15
<b>2.3 SANNINGSKRITERIER</b>	<b>16</b>
2.3.1 TILLFÖRLITLIGHET	16
2.3.2 ÖVERFÖRBARHET	17
2.3.3 PÅLITLIGHET	17
2.3.4 MÖJLIGHET ATT STYRKA OCH KONFIRMERA	18
<b>3. HÅLLBARHETSREDOVISNING OCH GRANSKNING</b>	<b>19</b>
<hr/>	
<b>3.1 INTRESSENTTEORIN OCH LEGITIMITETSTEORIN</b>	<b>19</b>
3.1.1 INTRESSENTTEORIN	19
3.1.2 LEGITIMITETSTEORIN	20
<b>3.2 CSR – CORPORATE SOCIAL RESPONSIBILITY</b>	<b>21</b>
<b>3.3 HÅLLBARHETSREDOVISNING</b>	<b>22</b>
<b>3.4 LAGSTIFTNING</b>	<b>23</b>
3.4.1 GLOBAL REPORTING INITIATIVES (GRI)	24
<b>3.5 DRIVKRAFTER BAKOM HÅLLBARHETSREDOVISNING OCH DESS GRANSKNING</b>	<b>25</b>
3.5.1 HÅLLBARHETSREDOVISNINGENS VÄRDEPÅVERKAN	26
<b>3.6 FÖRTROENDEGAPET</b>	<b>27</b>
<b>3.7 EXTERN GRANSKNING</b>	<b>27</b>
3.7.1 GRANSKNINGENS SVÅRIGHETER	28
3.7.2 GRANSKNINGENS FUNKTION	29
<b>3.8 HÅLLBAR FORSKNING I PRAKTIKEN</b>	<b>29</b>
<b>3.9 TEORETISK ÖVERSIKTSMODELL</b>	<b>31</b>

<b>4. SYNEN PÅ GRANSKNINGENS BIDRAG</b>	<b>32</b>
<hr/>	
<b>4.1 HÅLLBARHETSREDOVISNING I STORT</b>	<b>32</b>
4.1.1 REVISORERNAS UPPFATTNING	32
4.1.2 FÖRETAGENS UPPELVELSER	34
<b>4.2 HÅLLBARHETSREDOVISNINGSGRANSKNINGEN</b>	<b>37</b>
4.2.1 REVISORERNAS UPPFATTNING	37
4.2.2 FÖRETAGENS UPPELVELSER	41
<b>5. DISKUSSION</b>	<b>48</b>
<hr/>	
<b>5.1 HÅLLBARHETSREDOVISNING I STORT</b>	<b>48</b>
<b>5.2 HÅLLBARHETSREDOVISNINGSGRANSKNING</b>	<b>51</b>
<b>6. SLUTDISKUSSION</b>	<b>57</b>
<hr/>	
<b>6.1 STUDIENS BIDRAG OCH FRAMTIDA FORSKNING</b>	<b>58</b>
<b>REFERENSLISTA</b>	<b>60</b>
<hr/>	
<b>BILAGOR</b>	
<b>BILAGA 1 INTERVJUGUIDE REVISORER</b>	
<b>BILAGA 2 INTERVJUGUIDE FÖRETAG</b>	
<b>BILAGA 3 RevR6 OBEROENDE GRANSKNING AV FRIVILLIG SEPARAT HÅLLBARHETSREDOVISNING</b>	
<b>FIGURFÖRTECKNING</b>	
<b>FIGUR 1 EGEN ÖVERSIKTSMODELL – TEORETISK REFERENSRAM</b>	<b>31</b>

# 1

## INLEDNING

*I ett inledande kapitel redogör vi för valet av uppsatsämne samt en genomgång av bakgrunden till problemet. Syftet kommer att förklara uppsatsens problem mer utförligt, och kapitlet följs av de avgränsningar vi valt att göra för att ta oss an problemet samt de definitioner vi använder oss av.*

### 1.1 Uppsatsämne

Miljödebatter är ständigt aktiva i media och vi ställs inför ett allt större ansvarstagande och agerande, såväl när det gäller människan i sig såsom företag. Att vi kom in på hållbarhetsområdet när vi skulle välja ett område till uppsatsen var ganska naturligt. Delvis har en av oss skrivit om ämnet i sin C-uppsats medan den andra mer riktade in sig på grön marknadsföring och CSR-arbete. Vi har genom våra C-uppsatser därmed kommit i kontakt med Corporate Social Responsibility, CSR, och eftersom båda anser detta ämne vara intressant var det bara upp till oss att hitta en givande vinkel inom redovisningsområdet. Ett naturligt val blev för oss först att fokusera på revisorernas granskning av hållbarhetsredovisningar. Vid sökandet av respondenter, olika revisorer, kom det fram att vår vinkel som vi först hade valt av granskningen inte skulle fungera, det vill säga svårigheter och möjligheter i och med utvecklingen av extern granskning vid hållbarhetsredovisning ur ett revisorperspektiv. Vi fick i och med detta förslag från en revisor, som tidigare har suttit med och bedömt och delat ut priser för bästa hållbarhetsredovisningar i FAR SRS Jury, att vi mer skulle kunna rikta in oss på de företag som blivit granskade och undersöka hur dessa har uppfattat denna tjänst. Vi föll för idén och utvecklade sedan vårt problem och syfte utifrån denna nya infallsvinkel.

### 1.2 Problembakgrund

Kärnan i redovisning och revision har framförallt inneburit finansiell informationsspridning från företag till dess intressenter. (Gray, 2006) Den finansiella redovisningen har utökats med information om företags ansvarstagande i och med en ökad medvetenhet om sociala samt miljömässiga aspekter i samhället. Miljön och mänskligheten var ett aktuellt ämne som diskuterades under FN-konferensen, som sammanträdde i Stockholm år 1972 och det var under den konferensen som miljöarbetet kom att få en internationell prägel och inledning. (Brundtland & Hägerhäll, 1988) Miljöproblem har diskuterats omfattande i media sedan dess och debatten har innefattat bland annat global uppvärmning, minskat ozonlager samt ökade koldioxidutsläpp för att enbart nämna några aspekter. (Buchholz, 1998) År 1983 kom, i och med diskussioner om dessa problem, FN:s generalförsamling att utnämna *Världskommissionen för Miljö och Utveckling* som skulle bidra till förändring vad gäller problemen i fråga om resurser, naturen samt utvecklingen. I och med detta uppkom sedan *Brundtlandsrapporten* år 1987 som klarlade orsakerna till miljöproblemen och som skiljde sig från tidigare rapporter, som främst hade belyst vilka effekterna blir på naturresurserna och miljön. *Brundtlandsrapporten* lade även stor vikt på begreppet *hållbar utveckling* vilket inrymmer fullgörandet av människors förväntningar och behov samtidigt som detta agerande inte får påverka framtida generationers möjlighet att få sina behov tillfredställda. (Brundtland & Hägerhäll, 1988)

Ökad globalisering, konkurrenstryck och outsourcing av produktion till låglöneländer innebär att uppmärksamheten kring sociala förhållanden samt etik även är aktuella diskussionsämnen idag och speciellt företags ansvarstagande kring detta. (Rosell, 2005) I och med den ökade medvetenheten har stora företag i världen agerat och valt att redogöra för sin sociala och miljömässiga påverkan. (Gray, 2006) Under senare delen av 1900-talet kom miljöinformation att bli obligatorisk enligt Årsredovisningslagen och ska ingå som en del i förvaltningsberättelsen. (Rosell, 2005) Förutom denna lagstadgade miljöinformation började företag i Sverige, samt i andra industrialiserade länder, under 1990-talet att i en allt större utsträckning utveckla frivilliga separata miljöredovisningar. (Larsson & Ljungdahl, 2005) Utbredningen av företags samhällsansvar blev allt mer påtaglig under 2000-talets början då den frivilliga separata miljöredovisningen så småningom ersattes av en mer omfattande redovisning, närmare bestämt hållbarhetsredovisningen. (Larsson & Ljungdahl, 2005) Termen hållbarhetsredovisning kan benämnas likgiltigt med begreppet *Corporate Social Responsibility* (CSR), ett koncept som funnits med och utvecklats sedan 1930-talet. Båda termerna beskriver redovisningen utifrån ett utökat ekonomiskt perspektiv. (Carroll, 1979)

Under 2000-talet har de största problemen således handlat om svält, fattigdom samt den negativa miljöpåverkan som vi människor bidrar med, varför konceptet *hållbar utveckling* får en oerhört viktig prägel idag. Teknikens utveckling, med nya innovationer och ökad kunskap, tillsammans med regleringar och ledarskap medför att nya val hela tiden måste göras vad gäller aktiviteter samt verksamheters påverkan på ekonomin, befolkningen samt miljön. Samtidigt som det finns stora hot samt risker för hållbarheten, finns idag fler möjligheter att manövrera de situationer som uppstår. Detta bidrar till att transparens gällande hållbarhetsredovisningens tre delar, ekonomisk-, social- samt miljömässig påverkan, blir primär i fråga om att skapa goda relationer till intressenter. Ett företags uthållighet är av stor vikt för intressenter som exempelvis anställda, andra företag, revisorer eller investerare att känna till. Öppen kommunikation kring hållbarhetsfrågor har därför under 2000-talet varit i behov av ett ramverk för vad en hållbarhetsredovisning ska innehålla samt vilka nyckeltal som kan nyttjas för att förbättra hållbarhetsredovisningens kvalitet. År 1997 grundades därför *Global Reporting Initiative (GRI)* som är ett ramverk, applicerbart inom samtliga organisationer. GRI har bidragit till en ökad trovärdighet bland intressentgrupper i och med att kommunikationen och kunskapsutbytet mellan intressenter och företag har ökat. (GRI, 2008)

Ett tydligt regelverk för traditionell ekonomisk redovisning existerar och avvikelser från redovisningsprinciperna innebär bestraffning. Att ett regelverk finns för den ekonomiska redovisningen innebär goda möjligheter till jämförelser företag emellan, när det kommer till resultatsiffror och dylikt. (Larsson & Ljungdahl, 2008) Den internationella granskningsstandarden består idag av *International Federation of Accountants (IFAC)*, *International Auditing and Assurance Standards Boards (IAASB)* samt *International Standard on Assurance Engagements (ISAE 3000)* vilka endast är generella för granskning av finansiell information i årsredovisningen men även kan tillämpas av revisionsbyråer vid granskning av hållbarhetsredovisningar. Ett alternativt initiativ för granskning och bestyrkande är *AccountAbility 1000 Assurance Standard (AA1000AS)* som infördes år 2003 i London, Storbritannien. (Larsson & Ljungdahl, 2008)

År 2004 utkom i Sverige, först i världen, nationella rekommendationer för hur hållbarhetsredovisningar ska granskas i FAR SRS standard RevR 6 *Oberoende granskning av frivillig separat hållbarhetsredovisning*. RevR 6 uppdaterades under 2006 och är nu

överensstämmande med den generella internationella standarden *ISAE 3000*. (Larsson & Ljungdahl, 2008). Det finns dock än så länge, i Sverige, inte något enhälligt regelverk för granskningen då organisationer kan välja mellan olika tillvägagångssätt. Exempelvis kan intern kontroll användas vilket innebär internrevision som genomförs inom företagen. Förutom intern kontroll har GRI även utfärdat rekommendation om att företag bör ta hjälp av *externt bestyrkande* för att öka företagets trovärdighet mot intressenterna. Denna externa granskning ska göras av kompetenta revisorer, intressentpaneler eller liknande parter som inte är involverade i verksamheten de granskar. GRI ger dock ingen uttrycklig vägledning för hur genomförandet av granskningen ska gå till. De externa parterna kan idag välja att nyttja professionella standarder, som exempelvis *RevR 6*, eller i annat fall tidigare dokumenterade metoder, utan styrning från någon standard vid genomförandet av granskningen. (GRI, 2008)

Kriterier för ett företags redovisning är att den ska vara begriplig och möta slutanvändarens behov och på så sätt bidra till nytta för organisationers intressenter. Samma kriterier bör således även gälla för innehållet i en hållbarhetsredovisning. Behovet av oberoende extern granskning blir därmed viktig för att trovärdig informations-spridning ska uppnås. (Görman, 2004) Som Delfgaauw (2000) lyfter fram har trycket på organisationer ökat när det gäller att ta ansvar för sina affärsmässiga handlingar som påverkar samhället. Etik, socialt ansvar, öppenhet och transparens är aspekter som numera är självklart integrerade i diskussioner som rör företagsbeteende. (Delfgaauw, 2000) Samtidigt som samhället ställer krav på företags hållbara arbete i extern rapportering riktas även analytikernas fokus alltmer mot att utvärdera firmors förhållningssätt när det gäller hållbarhet. (Görman, 2004) Dessa två aspekter leder tillsammans till ett behov av klara och tydliga redovisningar. Hållbarhetsredovisningen som rapport upprätthåller i sig företagets transparens och Lars-Olle Larsson, specialistrevisor i Öhrlings PricewaterhouseCoopers, framhåller att oberoende granskning när det gäller hållbarhetsredovisning är en förutsättning för att företags rapporter ska visa på mer än enbart organisationers egen syn beträffande hållbarhetsarbete. (Görman, 2004) Allt fler företag i Sverige upprättar hållbarhetsredovisning som komplement till den finansiella redovisningen, det är emellertid få företag som väljer att bestyrka denna och därmed erhålla en kvalitetssäkrad hållbarhetsredovisning. (Halling, 2007)

Med syfte att insamla information om uppfattningar beträffande hållbarhetsredovisningar, samt granskningen av dem, genomfördes år 2005 en enkätstudie vid Internationella Handelshögskolan i Jönköping, där Sveriges 82 största företag förfrågades. (Larsson et al, 2008) Denna studie visade resultat som överensstämmer med färskare statistik från år 2007. Enligt denna är åtta procent av svenska företags hållbarhetsredovisningar granskade och bestyrkta. Lars-Olle Larsson (ur Halling, 2007) menar att denna siffra är väldigt låg om Sveriges organisationer jämförs med övriga länder i Europa. I Storbritannien bestyrktes exempelvis 36 procent av 275 publicerade hållbarhetsredovisningar, i Spanien 38 procent och i Italien 41 procent av 81 utgivna, samtliga under år 2006. (Halling, 2007) En ökad efterfrågan på granskade hållbarhetsredovisningar kan väntas och det faktum att den finansiella sektorn<sup>1</sup> numera ställer krav på information som rör hållbarhet förväntas bidra till att företag vill redogöra för sin hållbarhetsinformation på ett transparent vis genom bestyrkande. (Halling, 2007)

Orsaken till Sveriges relativt låga andel bestyrkta redovisningar kan bero på att företag befinner sig längre fram miljömässigt och att dessa företag ej heller har haft något tryck från miljörättsrörelser, vilket andra länder i Europa har haft. (Halling, 2007) Larsson och

---

<sup>1</sup> Åskådliggjort genom exempelvis analysföretag som Dow Jones Sustainability Index (Halling, 2007)



Ljungdahl (2008) framför en diskussion kring varför det är så få som egentligen väljer att granska sina hållbarhetsredovisningar och deras resonemang består i att utvecklingen av hållbarhetsredovisningar än så länge är i ett så pass tidigt skede. Larsson och Ljungdahl (2008) påpekar även att kostnadsfrågan inte har en stor påverkan i detta sammanhang utan att det mer handlar om att företag vill ha en stadig mognad i sitt arbete med hållbarhetsredovisningar där de vill granska reaktionerna från intressenter, och från marknaden, innan bestyrkande av dessa inleds. En annan anledning kan enligt författarna vara att företag anser sig ha tillräcklig grad av bestyrkande genom ledningssystemens certifieringar vilket kritiserar med tanke på att dessa certifieringar inte bestyrker redovisningen av företags prestationsförmåga utan mer bestyrker deras system. Att etablerade granskningsprinciper inte heller existerar kan även det vara en stor anledning till att granskningen av hållbarhetsredovisningar är så pass ovanlig. (Larsson & Ljungdahl, 2008)

I november 2007 utfärdade regeringen ett krav på statligt ägda företag att upprätta hållbarhetsredovisning enligt GRI:s riktlinjer, vilket Sverige var först i världen att göra. Samtliga statligt ägda företag, helägda som delägda, ska med början från våren 2009 ge ut denna redovisning för räkenskapsåret 2008 och granska denna externt (Regeringskansliet, 2007) vilket kommer att påverka framtidens utveckling av hållbarhetsredovisningen. Inte endast företagen som upprättar dessa kommer att beröras, utan även samtliga intressentgrupper. I och med att fler företag upprättar hållbarhetsredovisningar kommer revisorerna att få fler hållbarhetsredovisningar att granska samtidigt som övriga intressenter också kommer att påverkas genom en mer omfattande helhetssyn av företagets agerande vad gäller traditionell redovisning utökat med agerande gällande samhällsansvar.

Revisorers samt rådgivares branschorganisation benämns FAR SRS och inom denna organisation finns en jury, kallad FAR SRS Jury, som varje år delar ut priser för bästa hållbarhetsredovisningar i Sverige. Detta prisutdelande har pågått i cirka tio år men berörde från början priser i fråga om redovisning av icke-finansiell karaktär. Det är på senare år som priset har utvecklats och berör hållbarhetsredovisningsområdet, det vill säga socialt ansvar, ekonomiska- samt miljömässiga faktorer. Än så länge är det som sagt relativt få företag i Sverige som väljer att få sina hållbarhetsredovisningar granskade, som diskussionen är förd ovan. Detta granskningsförfarande befinner sig således, precis som upprättandet av hållbarhetsredovisningen, än så länge i utvecklingsstadiet. Det finns dock en grupp företag som fått sina hållbarhetsredovisningar granskade av externa parter och som har erfarit denna tjänst i en tidig fas. De fem företag som erhöll pris för Bästa hållbarhetsredovisning år 2007 var några av dessa. En intressant tanke gällande extern granskning är vad den inbringar dessa företag, det vill säga vad företagen får ut av granskningen och hur de upplever konsekvenserna av att låta sin hållbarhetsredovisning bli externt granskad. Denna diskussion mynnar ut i vår problemformulering.

### **1.3 Problemformulering**

*Hur upplever de företag, som låter sin hållbarhetsredovisning granskas externt, granskningen och dess bidrag?*

*För att lättare ta oss an vårt problem använder vi oss av följande forskningsfrågor, vilka främst framkommer i vårt diskussionskapitel, kapitel 5.*

- *Vilka fördelar upplever företagen att granskningen har inneburit?*
- *Vilka problem upplever företagen vid den externa granskningsprocessen?*

**- Hur uppfattar revisorer fördelar och problem som kan uppstå för företag, i och med hållbarhetsredovisningsgranskningen?**

## 1.4 Syfte

Vårt syfte är att studera vad den externa granskningen av hållbarhetsredovisningen för med sig för de företag som låtit granska denna, genom att fokusera på fördelar samt problem som ett antal företag uppfattar. Vårt syfte med studien är att få kunskap om synen på hållbarhetsredovisningsgranskning och dess bidrag hos ett antal företag vilket vi gör genom att intervjua de fem som har fått pris för bästa hållbarhetsredovisning år 2007 och som nyttjat granskningstjänsten. Vi är samtidigt intresserade av att intervjua revisorer som har utfört granskning av denna, hur dessa uppfattar fördelar samt problem för företagen i och med att hållbarhetsredovisningen granskas. Vi ämnar även i korthet beröra allmänna uppfattningar i företagen, samt hos revisorerna, beträffande vad en hållbarhetsredovisning medför för företag i det stora hela.

## 1.5 Avgränsningar

Vi ämnar utgå från ett svenskt perspektiv. I fråga om upprättandet av hållbarhetsredovisningar redogör vi endast för de riktlinjer *Global Reporting Initiatives* har utvecklat eftersom dessa är de mest globalt använda bland de företag som upprättar hållbarhetsredovisning. När det gäller den lagstiftning, och de riktlinjer, som på internationell nivå kan nyttjas beträffande revisorers granskning har vi i vår studie valt att endast redogöra för nationella rekommendationer utgivna av FAR SRS (se bilaga 3). Denna avgränsning gör vi med anledning av att vår fokus inte ligger på själva revisionsgranskningen som process. Vi har tidigare nämnt att den externa granskningen kan utföras av revisorer samt av andra kompetenta parter men vi avgränsar oss i denna studie och utgår endast från revisorers perspektiv när det gäller den externa parten. Detta gör vi på grund av att vi vet att det är revisionsbyråerna som har utfört granskningen samt varit i kontakt med många företag i denna process, bland annat med de fem företag vi intervjuar vilket innebär att de bör ha störst kunskap beträffande denna granskningsprocess och därmed kan uttala sig om vad denna ger för bidrag till företag. Vi har ej avsikten att jämföra företagen i vår studie sinsemellan eller diskutera vad skillnader beror på i deras resonemang, utan ämnar istället koncentrera oss på att lyfta fram de åsikter de har i helhet beträffande synen på hållbarhetsredovisningsgranskning och dess bidrag.

## 1.6 Definitioner

**Revisor/Revisorer:** Vid benämningen revisor behandlar vi den externa revisorn som ej är involverad i företag förutom som bestyrkare av företagets redovisning. Vill vi istället behandla den interna revisorn benämner vi denne följaktligen som *intern revisor*.

**Granskare:** I denna betydelse medtar vi revisorn samt övriga kompetenta parter som kan utföra detta granskningsarbete.

**Externt Bestyrkande:** Ibland diskuteras granskning och bestyrkande var för sig i litteraturen. Vi använder därför begreppet bestyrkande vid själva kvalitetssäkringen som den externa granskningen medför och som utförs av revisorer. Externt bestyrkande bör därmed genomföras för att få ett uttalande om hållbarhetsredovisningens innehåll samt om informationens kvalitet.

**Extern granskning:** Begreppet extern granskning använder vi likvärdigt med termen bestyrkande i och med att båda begreppen för oss innebär samma slutresultat, det vill säga att redovisningen är kvalitetssäkrad samt att dessa arbeten utförs av samma part. Dock innebär

dessa två begrepp två olika faser i processen för revisorer då granskningen är arbetet som sker innan bestyrkandet men detta tar vi inte i beaktande.

**Extern verifiering:** Används med de likvärdiga betydelseerna externt bestyrkande samt extern granskning.

**Hållbar granskning:** Vi behandlar detta koncept i teorikapitlet och betydelsen är likvärdig med begreppen extern granskning, externt bestyrkande samt extern verifiering.

**FAR SRS:** Är en organisation för redovisnings- samt revisionsbranschen. (FAR SRS, 2008)

**International Federation of Accountants (IFAC):** En global organisation för revisorsprofessionen som utövar kvalitet samt etik i utvecklandet av internationella standarder, för att på så sätt säkerställa samhällets intressen. (IFAC, 2008a)

**International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB):** En styrelse som ingår i IFAC och som tillfredställer samhällets intressen genom att framställa högkvalitativa standarder som berör revision, bestyrkning samt kvalitetskontroller. Styrelsen försöker även arbeta för konvergens mellan nationella och internationella standarder. (IFAC, 2008b)

**International Standard on Assurance Engagements (ISAE 3000):** Procedurer samt principer, inom IFAC, som berör bestyrkningsprocessen. (IFAC, 2008c)

**AccountAbility 1000 Assurance Standard (AA1000AS):** En skrift som utvecklades år 2003 och som behandlar bestyrkande av separata hållbarhetsredovisningar. (Larsson & Ljungdahl, 2008)

# 2

## METOD

*Kapitlet inleds med en allmän översikt över vår uppsatsinriktning. Fortsättningsvis beskrivs vår litteratursökning samt dess källkritik och hur studien har genomförts, vår urvalsprocess, en förklaring till vår intervjuguide samt hur god accessen har upplevts. Avslutningsvis behandlas hur trovärdig studien är med utgångspunkt i sanningskriterierna.*

Vi måste börja med att säga att den förförståelse vi har för hållbarhetsområdet, och där särskilt CSR, är god i och med att vi båda har behandlat konceptet i våra C-uppsatser. En av oss studerade hållbarhetsredovisningen i sitt rena slag där kravet på att statligt ägda företag ska upprätta hållbarhetsredovisning, och hur detta krav ska implementeras, behandlades. Den andra av oss behandlade miljöfrågor i relation till affärsverksamhet och inriktade studien på grön marknadsföring. I dagens samhälle är miljö, etik och sociala förhållanden aktuellt både i företagsvärlden som i vardagen och vi båda författare har ett intresse för ämnet i sig tack vare våra universitetsstudier och vårt allmänna intresse för hållbar utveckling. Vi båda har under C- samt D-nivå riktat in våra studier på redovisningsområdet. I och med detta kom vi, med hjälp från ett telefonsamtal med en revisor, fram till att vinkla hållbarhetsredovisningsgranskningen från ett företagsperspektiv med inslag av revisorers tankar kring detta. Vår utgångspunkt vid intervjuerna är således företagsperspektivet både när det gäller respondenter från företagen samt från revisorfirmorna. Vi utgår från företagen och deras upplevelser kring vad granskningen har givit dem, för att vi anser detta vara mycket intressant med tanke på att hållbarhetsredovisningskonceptet, och där särskilt granskningen av denna, än så länge är så pass outvecklat. Att utgå från ett annat perspektiv där det mest naturliga skulle vara revisorsperspektivet, skulle inte passa vårt problem eftersom vår studie utifrån det perspektivet innebär ett annat resultat. Valet av perspektiv, blir därför betydelsefullt för den verklighet studien visar på, vilket Halvorsen (1992) även diskuterar. Vi ser även möjligheten till att bidra med något nytt, ny kunskap, genom att använda och utgå ifrån företagen eftersom många studier behandlar behovet av extern granskning men inte företagens syn på granskningens bidrag. Genom att medvetet välja företagsperspektivet ser vi även att revisorer kan öka, samt utveckla, sin kunskap och förståelse för granskningsprocessens bidrag och på så sätt kunna förbättra sitt arbete i denna process.

Vi har som sagt en god förförståelse, samt ett intresse, för CSR och vi anser att detta är positivt för studien då vi redan har kunskap kring ämnet och på så sätt lättare kan dra paralleller genom arbetets gång. Å andra sidan skulle vår förförståelse och vårt engagemang för detta område kunna bidra till att selektiv perception uppkommer, det vill säga att vi endast ser vad vi vill se vilket även Gummesson (2000) diskuterar. Vi är dock av uppfattningen att vårt intresse inte kommer att styra utförandet av undersökningen på ett negativt vis då vi genom studiens gång kommer att arbeta på ett kritiskt tillvägagångssätt med vårt syfte i åtanke.

Vi anser dock inte att vi har någon vidare större förförståelse när det gäller revisionsgranskning i allmänhet förutom det som har behandlats under de redovisningskurser vi har läst, men i en liten utsträckning. Trots detta har vi förmodligen förutfattade meningar om hur en revisor ska agera vid granskning i allmänhet, vilket är att de följer de lagar och

regler som finns att tillgå. Denna förutfattade mening kommer emellertid inte att påverka vår studie eftersom vi inte utgår från vad revisorerna gör utan från hur deras agerande, det vill säga hur granskningen, upplevs av de företag som låter sin hållbarhetsredovisning granskas. Vi anser inte heller att vi har någon förförståelse just när det rör fördelar och problem med att en hållbarhetsredovisning granskas externt. För det första är konceptet relativt nytt och för det andra har vi inte berört ämnet under vår utbildning. Vidare är vi två författare som kan hjälpa varandra och bidra till att förutfattade meningar ej avspeglas genom uppsatsens gång. Vi kommer i vår studie endast försöka ta hänsyn till företagets samt revisorernas åsikter i frågan och inte blanda in våra egna uppfattningar förutom i vår diskussionsdel, kapitel 5 i uppsatsen, där empirin samt teorin ligger till grund för våra resonemang.

Vi vill genom vår studie erhålla förståelse för hållbarhetsredovisningsgranskningens bidrag för företag och vi är av uppfattningen att en kvalitativ ansats därmed ger oss stor möjlighet till detta samt potential att analysera helheter, vilket Patel & Davidsson (1991) framhäver är en av aspekterna inom kvalitativ inriktad forskning. Vår studie skulle kunna genomföras genom att samtliga företag i Sverige som har sin hållbarhetsredovisning externt granskad inkluderades genom exempelvis en enkätstudie eller en annan mer typisk kvantitativ metod. I vår studie har vi dock intentionen att få förståelse samt kunskap om hur företag upplever den externa granskningen samt vad den bidragit med, och det gör vi genom att intervjua de fem företag som fått pris för bästa hållbarhetsredovisning. Vi anser därför att den kvalitativa metoden lämpar sig bäst för att nå detta. Studien kommer som sagt att utföras med hjälp av intervjuer och vi beskriver dess innebörd för studien i ett eget avsnitt längre ner i metodkapitlet.

För att kunna skapa denna förståelse, och genomföra studien utifrån dess syfte, vill vi först och främst få kunskap om de grunder och teorier som berör hållbarhetsredovisning och dess granskning. För att sedan insamla den praktiska kunskapen och upplevelser och uppfattningar, utifrån respondenterna, använder vi oss av den vetenskapliga forskning som finns på området som bas. Till stor del kommer därför den teoretiska referensramen att ligga till grund för den intervjumall vi använder i studien vilket betyder att vi nyttjar ett deduktivt angreppssätt, som enligt Johansson Lindfors (1993) innebär att forskaren i sin studie går från teori till empiri. Vår undersökning bygger på en så pass ny vinkel inom hållbarhetsredovisningsområdet och dess granskning att teorier specifika för vår problemställning inte är väl utvecklade. I och med detta kommer vårt teoriavsnitt eventuellt att omarbetas genom uppsatsens gång på grund av att intervjuerna kan bidra med synvinklar som vi inte behandlat i vår teoretiska referensram. Vi kan därför i vår studie eventuellt komma fram till aspekter som inte behandlats i litteraturen och på så vis kan vi komma att skapa ny kunskap kring problemområdet. Vår studie kan därför komma att innefatta induktiva inslag, det vill säga att forskaren går från empiri till teori (Johansson Lindfors, 1993). Genom en av intervjuerna med revisorerna erhöll vi ny information angående statistik som rör granskningens utsträckning i Sverige, vilket innebar att vårt teoriavsnitt, kapitel 3 "Hållbarhetsredovisning och granskning", utökades. I denna bemärkelse visar sig det induktiva inslaget som finns i uppsatsen. Vår avsikt är dock att beskriva de företeelser som existerar i verkligheten, utifrån vår teoretiska referensram, och sedan beskriva förhållandet mellan teori samt empiri. I vår diskussion kommer även teorin att utgöra en grund för att stärka den argumentation vi för.

Vår grundläggande intention med vår undersökning är att erhålla förståelse för vår problemställning och eftersom vi i diskussionskapitlet, kapitel 5, kommer att tolka det empiriska materialet vi får fram, då många av våra frågor till respondenterna är relativt öppna, kommer det att innebära att våra egna värderingar och vårt synsätt kan avspeglas i arbetet. Utifrån detta resonemang är vi således inte helt neutrala i vår verklighetsuppfattning. Trots att

vi inte är helt neutrala när det gäller vår syn på verkligheten arbetar vi ändå på ett strukturerat sätt och försöker förhålla oss så neutrala som möjligt till våra undersökningsobjekt och deras uttalanden. Enligt litteraturen (se exempelvis Patel & Davidson, 1991 samt Widerberg, 2002) skulle vår kunskapssyn till störst del kunna sammanfattas som hermeneutisk. Vi är dock av den uppfattningen att det är svårt att inneha en renodlad kunskapssyn och vi ser därmed även ett inslag av positivism. Vi anser att vi i vår uppsats kan förmedla en verklig verklighet, vilket Andersson (1982) för en diskussion kring beträffande positivism, och detta kan nås i en liten utsträckning i fråga om företags syn på hållbarhetsredovisningsgranskning.

## **2.1 Litteratursökning och källkritik**

För att finna ett angeläget ämne inom hållbarhetsredovisningsområdet sökte vi information och tog hjälp av tidningsserien Balans, revisorernas branschtidning, och en del av problembakgrunden består av information från denna. Trots att de artiklar som är skrivna i Balans ej är vetenskapliga ger dessa en aktuell bild av hur ämnet tas upp för revisorer och deras granskning av hållbarhetsredovisning. Informationen känns relevant eftersom den tidsenligt speglar hållbarhetsredovisning och granskningen av denna. I bakgrunden ville vi fånga en så övergripande bild som möjligt inom ämnet och vi har därför även använt oss av böcker eftersom dessa beskriver mycket relevant information som rör vårt uppsatsämne. De böcker vi har nyttjat i problembakgrunden är skrivna av Lars-Olle Larsson & Fredrik Ljungdahl (2008) *LICENSE TO OPERATE – CSR och hållbarhetsredovisning i praktiken* samt Brundtland & Hägerhäll (1988) *Vår gemensamma framtid*. Den förstnämnda boken är skriven av författare som är ansedda inom ämnet redovisning och miljö medan den sistnämnda boken även den inger pålitlighet med tanke på att denna är Brundtlandsrapportens grundkälla. Vi har även nyttjat en samling av ansedda författares artiklar utgiven av Öhrlings PriceWaterhouseCoopers (2008) *CSR – från risk till värde*.

I vårt teorikapitel, kapitel 3, "Hållbarhetsredovisning och granskning" har vi använt oss av en stor mängd artiklar. Vi har inte funnit några tidigare studier som överensstämmer med vår vilket försvårade teorisökandet en del. Inom ämnet hållbarhetsredovisning, och därmed i största grad granskningen av denna från en extern part, är litteraturen begränsad och vi har därmed fått nyttja den allmänna bilden av hållbarhetsredovisningen samt revisorns granskningsarbete. När vi har satt samman teorikapitlet har vi haft intentionen att använda enbart vetenskapliga artiklar då dessa skapar högre trovärdighet. På grund av bristen på viss information har vi dock valt att även använda ett fåtal böcker som är skrivna av författare välkända inom ämnet. Vid sökningen av artiklar fann vi flertalet skrivna av Gray, professor i social- samt miljöredovisning på University of St Andrews i England. Dessa artiklar hade dock en annan vinkel inom Corporate Social Responsibility men visar på att denna författare är betydelsefull inom området och vi ser därför inga större problem med att använda den bok som är skriven av denna författare. Lars-Olle Larsson är i hög grad aktuell inom hållbarhetsredovisningsområdet och han är ständigt aktiv i tidningen Balans, varför vi anser att medtagandet av hans böcker visar på god tillförlitlighet. Vi är även medvetna om att Larsson förespråkar hållbarhetsredovisning och att informationen därför kan vara positivt vinklad vilket vi beaktar.

Vid artikelsökningen har vi använt sökmotorn "Business Source Premiere" sorterat på innehåll och utgivningsår samt "databaser internationella artiklar" indelat endast efter innehållets överensstämmelse med sökordet. Vi inledde med att söka information om *Corporate Social Responsibility* allmänt och använde då sökorden *CSR* samt *Corporate Social Responsibility*. På grund av att vi båda tidigare skrivit uppsatser som berör hållbar utveckling

har våra förkunskaper gjort att vi inte grundläggande behövt läsa in oss på ämnet. Våra tidigare uppsatser har därmed givit oss inblick i vilka författare som är erkända inom området. Artiklar skrivna av exempelvis Carroll (1979, 1981) samt Wan-Jan (2006) har vi sedan tidigare haft kännedom om och visste därför om dess användbarhet i vår studie i förväg. För att begränsa ämnet hållbarhet och rikta in det på hållbarhetsredovisning utökades sökordet CSR med *CSR reporting and auditing, environmental auditing, sustainability and auditing* samt *sustainability auditing*. I hållbarhetsredovisningssammanhanget samt relaterat till begreppet CSR hör enligt dess litteratur, teorierna intressent- samt legitimitetsteorin. Sökord vi använde för att finna information inom dessa områden var *stakeholder theory, stakeholder, legitimacy, legitimacy theory* och dessa ord sattes sedan samman med begreppet CSR. Vår inriktning av studien ändrades en aning efter ett samtal med en revisor vilket bidrog till att vår teoretiska referensram påverkades. Teorier som beskriver företagets drivkrafter bakom hållbarhetsredovisning och extern granskning lades till. I de källor vi redan hade fanns information som passade väl in på vår nya vinkel inom hållbarhetsgranskningskonceptet men vi behövde dock tillägga ovannämnda aspekter. Sökord vi använde för att finna denna information var *sustainability accounting and advantages*. Inom denna sökning återfanns även källor som till viss del berörde negativa aspekter med att granskningen inte är obligatorisk, vilket vi främst behandlar genom att tala om förtroendegapet samt minskad trovärdighet vilket vi diskuterar i kapitel 3. Genomgående i processen att finna material till vår teoretiska referensram har vi förutom de sökningar vi beskrivit ovan även använt oss av referenser som författarna, i de vetenskapliga artiklarna vi nyttjat, har refererat till.

Sällningsprocessen gick ut på att välja de artiklar som var mest väsentliga gällande titel samt utgivningsår och vi försökte läsa inledningen på artiklarna för att få en bild om dess aktualitet för vår studie. Vi har försökt använda oss av artiklar som är skrivna under 2000-talet för att på så sätt erhålla den aktuella problematiken kring hållbarhetskonceptet men vi har även gått till grundkällorna när det gäller äldre teorier som exempelvis Freemans intressentteori samt Carrolls modell över CSR. I och med att vi inte har funnit någon vetenskaplig forskning inom just vår vinkel på problemet har vi utgått från många olika artiklar som tillsammans beskriver de aspekter som är viktiga för vår undersökning. Att nyttja många olika artiklar skulle kunna ge en splittrad bild av problemet men i många av de artiklar vi använt oss av ingår ungefär samma innehåll och vi är av åsikten att dessa artiklar stödjer varandra samt skapar en mångsidig bild och ökad trovärdighet för informationen.

## **2.2 Intervjuer som teknik**

För att nå en förståelse, samt kunskap, beträffande företags upplevelser kring hållbarhetsredovisningsgranskning och dess bidrag anser vi att det mest lämpliga sättet att samla in data på är genom intervjuer. Detta menar vi för att intervjufrågor bidrar till att vi erhåller en bild av ämnet och en högre grad av djupare information än vad en enkätstudie skulle bidra med. Ett alternativ skulle som vi tidigare nämnt vara att göra en enkätstudie men för att göra denna relevant skulle vi då istället inkludera samtliga företag i Sverige som har fått sin hållbarhetsredovisning granskad. Det här skulle dock bli en annan undersökning, det vill säga att vi skulle få en mer generell bild av svenska företags syn på hållbarhetsredovisningsgranskningen och dess bidrag. Vårt syfte med studien är som sagt att nå kunskap om upplevelser kring hållbarhetsredovisningsgranskning och dess bidrag hos ett antal företag vilket vi gör genom att intervjua de fem som har fått pris för bästa hållbarhetsredovisning.

## 2.2.1 Urval av respondenter

För att få en bild av den externa granskningen har vi valt att inte endast utgå från företagets åsikter beträffande hållbarhetsredovisningsgranskningens bidrag, i form av fördelar samt problem, utan även att samla in data från externa granskare, revisorer. I och med att området hållbarhetsredovisning befinner sig i en utvecklingsfas har det för oss varit viktigt att komma i kontakt med personer som har god kunskap beträffande denna redovisning och dess granskning. Vi fick vetskapen om att en jury existerar, i fråga om prisutgivning till de bästa hållbarhetsredovisningarna, genom att tala med en revisor på Ernst & Young. Denne informerade oss om juryns innebörd samt gav oss namn på fyra medlemmar som arbetar på fyra olika revisionsbyråer och som har utfört granskning. Vår urvalsprocess, när det rör representanter för revisionsbyråer, liknas därför vid ett snöbollsurval som enligt Bryman & Bell (2005) innebär att en person med betydande kännedom om undersökningens tema rekommenderar intervjupersoner som är lämpliga för studien. Den revisor som vi initialt kom i kontakt med på Ernst & Young hade väsentlig kunskap kring hållbarhetsredovisning och dess granskning vilket medförde att vi sedan kunde använda dennes vetskap om relevanta respondenter för vår undersökning. Vårt urval resulterade således i fyra revisorer som representerar företagen *Deloitte*, *KPMG*, *Ernst & Young*, samt *Öhrlings PriceWaterHouseCoopers (PWC)* vilket vi anser bidrar med en nyanserad bild av revisorers uppfattningar på området.

Vår första tanke vid urvalet av företagsrepresentanter var att finna företag som just våra utvalda revisorer granskat. Vi ansåg att detta skulle medföra en balanserad bild och ge insikter om huruvida företagen och revisorerna delar samma åsikter beträffande företagets syn på hållbarhetsredovisningsgranskning och dess bidrag. En av revisorerna uppgav att denna typ av information är konfidentiell vilket bidrog till att vi istället fick börja söka information om FAR SRS jury och genom detta finna företag som bedömts och granskats. Genom denna informationssökning på FAR SRS hemsida fann vi att fem företag har fått pris för bästa hållbarhetsredovisning år 2007 och vi ansåg därmed att dessa besitter den kunskap som behövs för studien. Vår tankegång vid urvalet, för att erhålla de optimala respondenterna relaterat till vår studie, var att vi därmed ville finna bolag som har upprättat hållbarhetsredovisning en tid. Vi skulle vid urvalet av företag kunna använda oss av ett sannolikhetsurval som enligt Bryman & Bell (2005) kännetecknas av att urvalet görs slumpmässigt. Denna typ av urvalsprocess hade krävt en lista över samtliga företag i Sverige som fått sina hållbarhetsredovisningar granskade vilket hade inneburit att alla organisationer har haft lika stor sannolikhet att väljas ut i mängden. Då informationen kring vilka företag som revisionsbyråerna har granskat är konfidentiell, som vi ovanstående nämnde, uteslöt vi denna urvalsprocess. Processen resulterade därmed i företagen *Alltransport i Östergötland AB*, *Folksam*, *Stockholms läns landsting*, *Vin & Sprit Group AB* samt *Sandvik*. *Vin & Sprit Group AB* har under sommaren 2008 blivit uppköpta av det franska bolaget *Pernod Ricard* och företagets nya namn är *Pernod Ricard Nordic*. Vi väljer dock att benämna dem med dess ursprungliga företagsnamn *Vin & Sprit Group AB* i och med att det är detta företag som har upprättat hållbarhetsredovisningen samt låtit den granskas av extern part.

För att få kontakt med rätt personer, som innehar den kunskap inom området vi söker, ville vi först finna någon som arbetar med hållbarhetsredovisning på respektive företag och det lämpligaste sättet var att gå via växeln på varje bolag. Vi blev därefter hänvisade till personer som dessa ansåg vara lämpliga och som i sin tur i vissa fall även vidarebefordrade oss till ytterligare personer, varvid vi slutligen kom i kontakt med individer som innehar störst kunskap på området inom respektive företag, för vår studie. Urvalsprocessen resulterade därmed i att projektledaren för hållbarhetsredovisning på *Alltransport i Östergötland AB*,



miljöchefen på Folksam, miljöcontrollern på Stockholms läns landsting, ansvarige för arbetet med Corporate Responsibility på Vin & Sprit Group AB samt ansvarige för CSR-arbete på Sandvik kontaktades.

Initialt var vår intention att kontakta samtliga respondenter via telefonsamtal och på så sätt kunna förklara syftet med vår studie men eftersom somliga var svåra att komma i kontakt med nyttjade vi även kontakt via e-post i två av fallen. Det mest besvärliga i processen var att komma i kontakt med respondenterna i vårt urval och inte att få dessa att medverka i undersökningen. När vi väl kom i kontakt med dem var dessa positivt inställda till studien, samt vänliga att delta, och som resultat har vi utifrån vårt urval av respondenter inte haft några bortfall.

## 2.2.2 Intervjuguide

Före intervjuerna förberedde vi en intervjuguide (se bilaga 1 och 2) för företagen respektive revisorerna, vilka var relativt lika men som naturligt skiljde sig åt något i formuleringen av frågorna. Intervjumallen skulle kunna ses som strukturerad eftersom våra frågor skulle kunna liknas vid hur Bryman & Bell (2005) beskriver denna typ av intervjuguide. Detta föreligger i och med att frågorna är tydligt uppsatta i ett förväg förberett frågeschema. Syftet med en strukturerad intervju är dock att de som utför intervjun ska ställa frågorna i samma följd till samtliga respondenter (Bryman & Bell, 2005). Vår intention är att följa de frågor vi utformat med koppling till vår teoretiska referensram men vi tillåter oss även att ställa följdfrågor samt tillägga frågor som vi ser kan bli relevanta under intervjuernas gång. Vi kommer även att tillåta oss själva att ställa samma fråga en gång till om informationen behöver kompletteras. Detta innebär att vi eventuellt inte kommer att följa mallen till punkt och pricka och detta medför att vår intervjumall har en mer semi-strukturerad uppbyggnad.

Vår intervjuguide inleds med allmänna frågor om respondentens position i företaget och dess arbetsuppgifter för att mjukt komma in på det område vår uppsats behandlar. De första tre frågorna, efter inledningen, berör hållbarhetsredovisning i stort men hänför sig ändå till teorikapitlet "Hållbarhetsredovisning och granskning" där avsnitten *3.2 Corporate Social Responsibility (CSR)*, *3.3 Hållbarhetsredovisning*, *3.5 Drivkrafter bakom hållbarhetsredovisning och dess granskning*, *3.5.1 Hållbarhetsredovisningens värdepåverkan* samt *3.6 Förtroendegapet* berörs. Vår tanke här var att få en kortfattad uppfattning om varför företagen framställer hållbarhetsredovisning samt varför revisorer anser detta vara nödvändigt. Utifrån dessa tre frågor förväntar vi oss att få information om det teorin behandlar beträffande denna typ av redovisning. Positiva aspekter skulle kunna vara att det ses som en konkurrensfördel samt är ett sätt att visa upp ett ansvarsfullt företag och problematiken skulle exempelvis kunna ligga i att intressenter inte "köper" det som står i hållbarhetsredovisningen. Vi har medvetet valt att inte formulera frågor som konkret berör de två grundläggande teorierna, *intressent-* samt *legitimitetsteorin*, eftersom vi anser att dessa teorier framkommer när revisorer samt företagen diskuterar varför och om hållbarhetsredovisning ska upprättas samt granskas.

I helhet berör de resterande frågorna i intervjuguiden granskningen av hållbarhetsredovisning och de fördelar och problem denna skulle kunna bidra med, i det stora hela syftar dessa till att behandla vår problemformulering och vårt syfte. Som vi tidigare nämnt finns inte en stor mängd utvecklade teorier kring hållbarhetsredovisningsgranskning och dess bidrag för företag men frågorna vi ställer har ändå sin grund i delar av vårt teorikapitel. De avsnitt dessa frågor kan hänföras till är *3.5 Drivkrafter bakom hållbarhetsredovisning och dess granskning*, *3.5.1 Hållbarhetsredovisningens värdepåverkan*, *3.6 Förtroendegapet*, *3.7 Extern granskning* samt

*3.8 Hållbar forskning i praktiken.* Precis som vi i ovanstående stycke nämnde finns beträffande dessa frågor heller inga specifika frågor berörande *intressent-* eller *legitimitetsteorin*, med samma anledning som ovan förda resonemang. För att ge ett exempel på hur vi har tänkt genomgående redogör vi här för frågan *Anser Ni att den externa granskningen av hållbarhetsredovisningen tillför företag i Sverige något i jämförelse med om denna inte granskas externt?*, och hur denna har framarbetats. Vi tänker oss här att företagen ser drivkrafter med att upprätta hållbarhetsredovisningar såsom ökad transparens eller ökat ansvarstagande, dock kan den externa granskningen innebära att informationen blir kvalitetssäkrad och att de positiva aspekterna med själva upprättandet ökar. Respondenternas svar skulle kunna kopplas till de avsnitt vi senast hänvisade till. Även här är teorin begränsad och kan medföra att vi med våra intervjuer erhåller information som kan användas för att omarbete teorikapitlet eller medföra aspekter som inte tidigare visat sig i forskning. De frågor som berör fördelar och problem med att hållbarhetsredovisningen granskas, ur ett företagsperspektiv, kan även kopplas till avsnittet som berör *3.8 Hållbar forskning i praktiken*, där aspekter som försprång beträffande miljöarbete, ansvar mot intressenter samt problematik vad gäller ovilja att vara först på ett utforskat område kan analyseras. Intervjuerna avslutades med att beröra mer allmänna frågor för att få en bra avrundning.

Som helhet skiljer sig inte frågorna till revisorerna respektive företagen åt innehållsmässigt. Frågorna är formulerade annorlunda men detta beror endast på att revisorerna blir tillfrågade aspekter som rör företagsperspektivet. En fråga ställs enbart till revisorerna och denna är:

- *Arbetar Ni med att implementera extern granskning av hållbarhetsredovisning hos era klienter i allmänhet? Upplever Ni att Ni kan påverka företag att börja ta del av denna tjänst?*

Frågan ställs för att få en uppfattning om i hur stor grad revisorerna försöker uppmana och uppmuntra sina klienter att börja ta del av granskningstjänsten samt möjligen visa på de fördelar denna kan medföra. Denna fråga är inte den mest relevanta eller betydande för vår senare diskussion utan användbar i ett översiktligt perspektiv men kommer ändå att beröras.

För att pröva frågornas funktion, innan intervjuerna, har vi förutom kontakt med och respons från vår handledare testat dessa genom att ställa dem till några i vår närhet för att se om dessa uppfattar dem som vi vill att de ska uppfattas. Syftet med testningen var att den skulle ge oss en intention om frågorna var lätta att förstå, det vill säga att respondenterna inte skulle tolka frågorna fel och detta gjorde vi för att studien skulle bli tillförlitlig. Vissa frågor omformulerades språkmässigt och någon togs bort då den i stort sett möjligen skulle ge samma svar som någon annan.

### **2.2.3 Intervjuernas uppbyggnad, genomförande samt efterarbete**

I vår undersökning genomför vi intervjuer med nio respondenter och i och med att dessa är geografiskt utspridda har vi nyttjat telefonintervjuer. Denna metod innebär både positiva och negativa aspekter. Enligt Holme & Solvang (1997) är kontakten med respondenten den största fördelen med personliga intervjuer. Vi är medvetna om att vi inte genom telefonintervjuer kommer att kunna läsa av respondenternas beteende. I många fall kan kroppsspråk även säga en del om vad en person tycker och i och med vårt val av intervjuform kommer vi inte att kunna utläsa detta. Dessutom skulle en personlig intervju och dess möjlighet till kontakt kunna medföra att respondenterna känner sig mer avslappnade och på så sätt eventuellt bli mer öppna i sina svar. Vi upplever inte att våra respondenter blev hämmade av att intervjun genomfördes per telefon utan vi menar att telefonintervjuer även kan medföra att personer

vågar uttrycka mer när vi som intervjuare inte betraktar dem. Dessutom diskuterar Bryman & Bell (2005) fördelen med telefonintervju då intervjuareffekten minskar. Genom att vi inte är fysiskt närvarande minskar denna effekt, det vill säga risken för att våra beteenden och egenskaper ska påverka respondenternas svar. Vid samtliga intervjutillfällen var en av oss huvudansvarig och den andra intog en mer "lyssnande" roll och kunde därmed stödja den andre vid behov, exempelvis vid följdfrågor. Denna teknik överensstämmer med vad Kylén (2004) behandlar och benämner som panelintervju. Innan intervjuerna genomfördes skickades frågorna i förväg ut till respondenterna för att ge dem tillfälle att kunna begrunda ämnet och på så vis ge oss djupare och mer informativa svar. Nackdelen med vårt tillvägagångssätt, som vi kan se, är att respondenterna möjligen kan bli allt för styrda i sin diskussion. Vi upplever dock i efterhand inte detta som något större problem, den information de deltagande gav var som helhet öppen och givande. Vi vill kargöra att intervjuguiderna, som de ser ut i bilaga 1 och 2, med rubriker som berör olika områden ej är de som skickades ut till respondenterna. Dessa innehöll endast frågorna utan överrubriker, för att vi på så sätt inte skulle leda in våra respondenter på att behandla specifika resonemang. Det var dock två stycken av de nio i urvalet som vi uppfattade var mindre djupgående i sina svar. Informationen dessa två gav var tydlig och konkret men saknade mer utsvävande funderingar och reflektioner. För att motverka att få för snäva resonemang försökte vi ständigt ställa öppna följdfrågor vilket bidrog till att svaren utvecklades något. I ett av fallen märkte vi tydligt att stressfaktorn spelade in i en liten utsträckning vilket kan ha påverkat dennes engagemang en del. Sammanfattningsvis upplevde vi ändock att samtliga deltagande tog sig tid och besvarade frågorna entusiastiskt och utifrån deras kunskap.

Samtliga intervjuer genomförde vi i en lugn miljö utan andra människor närvarande. Detta skapar goda möjligheter beträffande intervjuernas kvalitet då störande moment i vår omgivning, som Widerberg (2002) menar, kan påverka intervjun, undveks. Detta föreligger även viktigt för våra respondenter, det vill säga att även de befinner sig i en lugn miljö utan distraherande händelser såsom kollegor, ringande telefoner eller besök. Alla intervjuade genomförde intervjun i avskildhet och vi upplevde dessa som fokuserade och ostörda av sin omgivning. Rådande för samtliga intervjuer var även att vi använde konferenstelefon samt digital röstinspelning. Konferenstelefonen bidrog till att vi båda kunde delta under intervjuens gång samt att den av oss som hade den mer "lyssnande" rollen lättare kunde fokusera på att stödanteckna viktiga iakttagelser, exempelvis suckar eller andra indikationer på respondentens osäkerhet eller oförståelse. För att få en trovärdig och tillförlitlig studie anser vi det vara nödvändigt att använda röstinspelning vid intervjuerna. För det första är detta viktigt för att vi ska kunna återge våra resultat pålitligt och för det andra för att våra respondenter ska få möjlighet till att kommentera sina egna uttalanden i efterhand. Efter varje transkribering har vi skickat ut och därmed givit de deltagande möjlighet att se över materialet och kommentera huruvida vi har uppfattat och tolkat deras svar sanningsenligt. Fyra av respondenterna önskade att få ändra utformningen av sina utlägg samt lägga till ytterligare information. Vi vill här understryka att ingen av respondenterna ville ändra sina upplevelser eller uppfattningar och att den tillagda informationen endast har bidragit till ökad förståelse i resonemangen. Vi är medvetna om, precis som Kylén (2004) diskuterar, att det finns en risk med att spela in intervjuerna och denna kan ligga i att respondenterna känner sig hämmade och nervösa. Vår uppfattning är att revisorerna har stor erfarenhet kring intervjuer, särskilt beträffande uppsatsarbeten, varför vi inte ser några problem vad gäller detta och har heller inte uppfattat att denna nackdel har visat sig under intervjuernas gång. I företagen upplever vi inte heller att denna hämmande effekt har uppstått utan vi har uppfattat personerna som deltagit avslappnade.

En annan del i efterarbetet av intervjuerna, som vi tycker är viktig för att öka studiens tillförlitlighet, är att transkribera intervjuerna så snart som möjligt efter intervjutillfället för att lättare kunna koppla samman dessa med de ”lyssnande” iakttagelser vi har gjort. För att göra transkriberingsprocessen mer effektiv har vi nyttjat ”*Express Scribe Transcription Playback Software*” vilket förenklade samt förkortade efterarbetet avsevärt.

Nedan ges en sammanställning över våra nio intervjuer för att förtydliga respondenternas positioner, och ange vilka datum intervjuerna har ägt rum samt hur lång tid samtliga intervjutillfällen tog. Genomgående i uppsatsen kommer vi endast att ange befattningen på var och en av de deltagande och inte de medverkandes namn. Vi har innan våra intervjuer, som vi tidigare har behandlat, försökt nå de personer som har den befattning på företaget som är nära relaterat till vårt uppsatsämne. Detta anser vi visar på att vi intervjuar de personer som innehar stor kunskap inom området och som förhoppningsvis därför representerar företagets ståndpunkter. Vi vill därför på så sätt i största möjliga utsträckning undvika möjliga personliga åsikter. En ytterligare förklaring till respondenterna och en kortare företagsbeskrivning återges i vårt empirikapitel, kapitel 4, ”Synen på granskningens bidrag”.

<b>Företag</b>	<b>Befattning i företaget</b>	<b>Datum</b>	<b>Tid</b>
Ernst & Young	Partner, auktoriserad revisor. CSR-ansvarig	3:e december	14.15 – 14.36
KPMG	Chef för sustainability services.	3:e december	18.00 – 18.25
Deloitte	Ansvarig för sustainability-grupp	4:e december	09.00 – 09.24
Alltransport i Östergötland AB	Projektledare hållbarhetsredovisning.	4:e december	13.00 – 13.35
Folksam	Miljöchef	5:e december	09.30 – 10.03
Sthlm läns landsting	Miljöcontroller	5:e december	11.00 – 11.30
Vin&Sprit Group AB	Ansvarig för arbetet med Corporate Responsibility.	5:e december	14.00 – 14.50
Sandvik	Ansvarig för CSR-arbete	8:e december	09.00 – 09.20
Öhrlings PWC	Ansvarig för utveckling och etablering av hållbar affärsutveckling	12:e december	10.00 – 10.30

#### **2.2.4 Access**

När vi väl hade bestämt ämne och formulerat vår problemställning var det kritiska att finna företag som har fått sin hållbarhetsredovisning externt granskad samt revisorer som har granskat dessa. Enligt Johansson-Lindfors (1993) kan det mest bekymmerfylla för undersökaren vara att få tillgång till den information som behövs för studien. Vi hade emellertid inga problem med att få access gällande företag och revisorer. Efter samtal och e-postkontakt till alla respondenter i urvalet var samtliga positivt inställda och villiga att medverka. På så sätt anser vi att vår access är väldigt god och bidrar till en hög kvalitet beträffande vårt problem och syfte. En anledning till att alla respondenter var så positivt

inställda och villiga att delta kan vara att området är utforskat och att det kan ligga både i företagens och i revisorernas intresse att studera vad extern granskning bidrar med för företagen och kan möjligen innebära en typ av feedback för och mellan parterna.

I fråga om access till informationen vi erhöll i intervjuerna skulle det när det gäller företagen kunna vara känsligt att utelämna information som rör deras arbete ur hållbarhetsaspekten. I vår undersökning är vi dock inte ute efter att behandla arbetsprocessen eller kritiskt granska företagens uppfyllande av resultat eller mål beträffande prestationer kopplade till hållbar utveckling. Vi anser därför att den frågeställning vi har och de frågor som ställs under intervjuerna inte är känsliga som sådana utan mer hjälper till att ”fånga” de fördelar samt problem som den externa granskningen bidrar med och som kan leda till förbättringsmöjligheter för parterna i framtiden. Av denna anledning anser vi att vi på samma sätt som vi har haft god access till företagen och revisionsbyråerna, även har god access beträffande den information våra respondenter bidragit med. Vi anser därmed att respondenterna som helhet har varit villiga att delge sina upplevelser och uppfattningar på ett öppet sätt. De flesta representanterna från företagen var emellertid väldigt positiva till vad den externa granskningen bidrar med men vi fick även en känsla av att en del av respondenterna inte delgav de känsliga bitarna med revisorernas arbete, det vill säga om företagen upplevt någon problematik. Det kan mycket väl vara så att dessa företag inte ser något problematiskt med det hela men vi har svårt att se att det endast finns positiva aspekter med extern granskning. Beträffande intervjuerna med de fem företagen fördes hela tiden liknande tankegångar men omfattningen i deras resonemang varierade. Utifrån den information respondenterna givit anser vi att en viss mättnad även har uppnåtts i och med att åsikterna inte skiljer sig åt avsevärt. Genomgående har revisorerna visat stor kunskap inom hållbarhetsredovisningsområdet och vi upplever även att dessa uppgivit informativa och sanningsenliga resonemang. Efter fyra intervjuer med representanter från revisionsbyråer anser vi att en mättnad har uppnåtts vad gäller information från dessa. Redan efter två intervjuer började vi märka snarlika resonemang och efter samtliga fyra hade vi därmed fått en klar bild över revisorernas uppfattningar. I och med att dessa arbetar som konsulter när det gäller hållbarhetsredovisning är det inte konstigt att vi övergripande endast har fått en positiv bild av deras syn på granskningen och dess bidrag vilket vi beaktar.

Som helhet anser vi inte att vi har upplevt några större svårigheter varken när det rör access till företagen eller till revisionsbyråerna samt när det gäller att erhålla access till den information som krävs för vår uppsats.

## **2.3 Sanningskriterier**

Kvalitativa studier inbegriper alternativa kriterier för att bedöma undersökningars kvalitet vilket Bryman & Bell (2005) diskuterar. Vi kommer härmed att använda oss av fyra olika bedömningsgrunder för att resonera kring vår studie. Dessa är *tillförlitlighet*, *överförbarhet*, *pålitlighet*, samt *möjlighet att styrka och konfirmera*.

### **2.3.1 Tillförlitlighet**

Vid kvalitativ forskning kan verkligheten beskrivas på flera sätt och Bryman & Bell (2005) framställer att trovärdigheten i den beskrivning vi som forskare gör är av stor vikt beträffande omgivningens uppfattning av en studie. I vår undersökning har vi använt oss av respondentvalidering för att stärka tillförlitligheten. Vi har därmed, genom att skicka ut intervjumaterialet till de deltagande, givit våra respondenter möjlighet att bekräfta att vår skildring av verkligheten är korrekt. Detta kommer att leda till att vi som forskare känner större tilltro till resultaten samtidigt som respondenter och övriga betraktare kan förlita sig på

vad studien visar. Enligt Bryman & Bell (2005) bidrar även användandet av flera undersökningsmetoder samt informationskällor i en studie till ökad tillförlitlighet. Vi har i vår uppsats endast nyttjat en undersökningsmetod, intervjuer, vilket kan ses som kritisk gällande tillförlitligheten. Flera datainsamlingsmetoder skulle kunna stärka och bekräfta att vi uppfattat verkligheten riktigt. Vi anser emellertid att vi har förstärkt tillförlitligheten genom att använda oss av en stor mängd informationskällor, det vill säga nio respondenter. Vi har även uppfattningen att dessa har givit oss omfattande information och att vår studie på grund av detta samt med hjälp av ovanstående diskussion därmed är tillförlitlig. Att vi har nyttjat nio olika respondenter samt att dessa ingår i två olika grupper, företag samt revisorer, anser vi kommer att ge oss en bild av problemet utifrån två olika källor vilket bidrar till att öka våra möjligheter att nå en klar verklighetsbild.

### **2.3.2 Överförbarhet**

Trovärdigheten i en undersökning består även i hur väl det resultat som uppkommit kan överföras till andra sammanhang samt om resultatet blir detsamma vid en senare tidpunkt inom samma kontext. Enligt Bryman & Bell (2005) kan andra bedöma graden av överförbarhet i kvalitativa studier genom att forskaren utförligt redogör för och beskriver den sociala verkligheten. I vår undersökning har vi, som vi tidigare diskuterar, försökt att finna intervjupersoner som innehar goda kunskaper inom området hållbarhetsredovisning och dess granskning. På så vis har vi även försökt säkerställa att individerna representerar företagets perspektiv i frågan och att dessa inte redogjort för sina personliga värderingar och åsikter. Som resultat försöker vi i vår studie att beskriva verkligheten som den ser ut och inte utifrån en individs personliga resonemang. Det här menar vi bidrar till att vår studie kan generaliseras till *Alltransport i Östergötland AB, Folksam, Stockholms läns landsting, Vin & Sprit Group AB* samt *Sandvik* på dess olika kontor i Sverige. Att överföra våra resultat till samtliga företag i Sverige, som fått sin hållbarhetsredovisning granskad, är svårare i och med att fem företag inte möjligen kan ge en allomfattande bild av företagsvärldens syn på området. Det insamlade materialet, från dessa fem företag, kan dock ge en indikation på vad svenska företag tycker och hur de ser på hållbarhetsredovisningsgranskningens bidrag i och med att vi i vår studie har upplevt att samtliga företag resonerar likvärdigt och att vi därmed har uppnått en viss grad av mättnad i informationen. Vi är därmed av uppfattningen att vår studie bidrar med en typ av generell kunskap, trots att denna inte är statistiskt fastställd. När det å andra sidan kommer till de fyra revisorer vi har intervjuat, från de fyra största revisionsbyråerna i Sverige, har personer med stor insikt i hållbarhetsredovisningsgranskning intervjuats. Vi menar därför, på grund av dessa två argument, att en generalisering kan göras till hur revisionsbyråer ser på granskningens bidrag till företagen. I mängden revisionsbyråer i Sverige utgörs vårt urval nämligen av *Deloitte, KPMG, Ernst & Young*, samt *Öhrlings PriceWaterHouseCoopers*, vilka är de största och detta stärker enligt oss möjligheten att generalisera resultaten till revisorbranschens uppfattningar.

### **2.3.3 Pålitlighet**

Begreppet pålitlighet är enligt Bryman & Bell (2005) likvärdigt reliabilitet. Pålitligheten kan skapas genom en redogörelse, som är fullständig, när det kommer till samtliga faser i forskningsprocessen. För att öka vår studies pålitlighet och därmed möjligheten till att samma resultat ska nås vid en upprepad datainsamling, har vi försökt att arbeta utifrån utförliga beskrivningar i vår metod som visar våra val och utföranden för att andra på så sätt ska kunna granska vår forskningsprocess. Vi är medvetna om att det i en kvalitativ studie kan finnas utrymme för subjektiva omdömen, vi som forskare har därmed under hela uppsatsprocessen försökt att vara objektiva när vi har analyserat och insamlat det empiriska materialet. Av denna anledning anser vi att andra forskare skulle nå liknande resultat, vid nyttjande av vårt

material. Detta kommer sig av att vi anser att våra respondenter redogjort för företagets perspektiv samt att vi har försökt utesluta våra egna åsikter i en sådan hög utsträckning som är möjligt. Ännu en faktor som ökar vår undersöknings pålitlighet är att vi genomgående i forskningsprocessen erhållit utomstående granskning av våra val från vår handledare som givit oss feedback beträffande dessa. Som helhet har vi uppfattningen att det råder en god pålitlighet utifrån ovanstående diskussion.

### **2.3.4 Möjlighet att styrka och konfirmera**

Vi har genomgående i studien, som tidigare nämnts, försökt att vara så objektiva som möjligen går när det kommer till våra egna värderingar och förkunskaper. För att en undersökning ska kunna styrkas samt konfirmeras är det av betydelse att forskaren inte låter dessa aspekter påverka genomförandet och resultatet av forskningen (Bryman & Bell, 2005). I och med att vi innan våra intervjutillfällen bearbetat frågorna samt testat dessa på några i vår närhet samt fått feedback från vår handledare, torde vi ha kunnat säkerställa att dessa är neutrala och inte ledande. Intervjumetoden som vi nyttjat kan tyckas vara ledande på grund av att vi har haft möjligheten att ställa följdfrågor. Vi anser dock inte att de följdfrågor vi ställde var ledande utan att dessa endast bidrog till en ökad förståelse för oklarheter beträffande respondenternas svar på de övriga frågorna. Att vi även har nyttjat digital inspelning samt transkriberat intervjumaterialet innebär att vår egen subjektivitet utesluts vilket även stärks av, som vi tidigare har nämnt, att respondenterna har givits möjlighet att läsa igenom sina svar och kommentera eventuella felaktigheter.

# 3

## HÅLLBARHETSREDOVISNING OCH GRANSKNING

I kapitlet som behandlar vår teoretiska referensram beskrivs teorier som förklarar intressent- och legitimitetsteorin, hållbarhetsredovisning och dess granskning, lagstiftning samt hållbar forskning. För att erhålla en överskådlig bild över den teoretiska referensramen har vi utvecklat en modell som redovisas i den avslutande delen av kapitlet.

### 3.1 Intressentteorin och Legitimitetsteorin

I och med att redovisningen och rapporteringen kring miljö och sociala förhållanden har ökat under de senaste decennierna har granskning av denna utvecklats. Diskussioner har länge förts kring hur miljömässiga och sociala upplysningar ska klassificeras samt hur dessa ska mätas. I detta sammanhang refererar litteraturen främst till teoretiska perspektiv som *intressent- och legitimitetsteorin*. I och med att miljö och sociala förhållanden har fått ett större utrymme i redovisningen och rapporteringen har således fokus lagts på social revision, rapportering kring *triple bottom line*<sup>2</sup>, hållbarhetsredovisning och dess bestyrkande. (Deegan, 2002)

Bestyrkandets primära angelägenhet handlar om att tillgodose intressenterna på grund av dess inblandning i företagens intresse. Detta får som konsekvens att ett bestyrkande utförs för att tillfredställa intressenter och dessa i sin tur är bedömare av hur informationen och dess bevis är utvärderade. En avgörande del i tillfredställandet av intressenternas viljor, samt att etablera förtroende, är sammanfattningsvis således revisorernas granskning av miljömässiga samt sociala förhållanden. (Dando & Swift, 2003) Vad gäller organisationers prestationer inom hållbarhetsredovisning behöver intressenter veta att informationen de får är fullständig, relevant, noggrann samt balanserad vilket granskningen hjälper till att säkerställa. (Dando & Swift, 2003) En viktig aspekt är dessutom att hållbarhetsredovisningen innehåller ett större antal intressenter att tillgodose än den traditionella årsredovisningen. (Samlingsvolymen, 2008 Del 2) Utifrån denna diskussion har vi valt att behandla intressentteorin samt legitimitetsteorin i vårt teorikapitel, som en av utgångspunkterna för studien eftersom intressenter är drivkrafter till upprättandet samt granskningen av hållbarhetsredovisning varför det även blir viktigt att informationen är legitim.

#### 3.1.1 Intressentteorin

Intressentteorins (*stakeholder theory*) betydelse fick fart under 1980-talet tack vare Edward Freeman och hans föreställning kring detta koncept. Det var Freemans arbete som fick företag att överväga beaktande av nya externa intressenter (Jamali, 2008) och hans mer breda definition för begreppet *stakeholder* är:

“Any identifiable group or individual who can affect the achievement of an organization’s objectives or who is affected by the achievement of an organization’s objectives.” (Freeman & Reed, 1983: 91)

Termen *stakeholder* inbegriper de parter som är viktiga för att företag ska överleva vilket innebär att det råder ett så kallat beroendeförhållande mellan intressenter och företag i denna

---

<sup>2</sup> Definieras som redovisning utifrån ekonomiska, sociala samt miljömässiga aspekter. (Robins, 2006)



mening. (Freeman & Reed, 1983) Freeman utökade intressentbegreppet och ”öppnade dörrarna” för företag vilket har gett dem en större förståelse i fråga om ledning och agerande i intressentsammanhanget. Idag finns därför förväntningar på företag att ta sig an och ansvara för ett större, mer utvidgat, nät av intressenter. Detta gäller både de traditionella som de mer tysta och inte lika framträdande intressenterna. (Jamali, 2008) Dessa är en betydande och viktig del av företags helhet i och med att de gör en insats och bidrar till att företag fungerar mer effektivt. Intressenter skapar värde för företag och påverkar även avkastningen positivt, de är således nödvändiga för organisationer, för att dessa ska ha möjlighet att fortleva. (Wallace, 2003)

Inom *Corporate Social Responsibility* är intressentmodellen en mycket central del och har i sammanhanget diskuterats av många författare och forskare. Intressenter kräver värdeskapande från företags sida och ofta handlar det för företagen om att identifiera sina huvudintressenter samt att uppfylla deras viljor. Värdeskapandet kan återföras till granskning och hållbarhetsredovisningar där företag anses ha ett socialt ansvar, att åtminstone uppfylla hälften av huvudintressenternas krav. Att redovisa sitt hållbara arbete är därmed en viktig del för organisationer. Intressentmodellen används således för att beskriva *Corporate Social Responsibility* där det handlar om att tillfredsställa de interna och externa intressenter som organisationer har, med information inom detta område. Intressentteorin är därmed av stor vikt och ger viktiga nya insikter för utövare av CSR i dess hållbarhetsarbete. En organisation ska, med ett intressentperspektiv, ses som den centrala parten där den från intressenternas engagemang och ageranden erhåller ett stödande samt hållbart värde. Vid insamlandet samt analys av data från CSR:s fyra delar, ekonomiskt-, legalt-, etiskt- samt filantropiskt ansvar, är intressenterna också användbara likaså är de viktiga vid ingripanden från chefernas sida i CSR-arbetet. (Jamali, 2008)

Intressentteorin kan antingen vara *deskriptiv*, *normativ* eller *instrumentell* där majoriteten av litteratur kring intressentteorin behandlar den förstnämnda. Den *deskriptiva intressentteorin* redogör för en organisations aktörers syfte och deras agerande gentemot sina intressenter. Genom detta kan insikt nås för företag i fråga om att de handlar utifrån en gemensam uppfattningsförmåga och att de samtidigt får förståelse för att de agerar i en social miljö med många inblandade. Den *normativa intressentmodellen* innebär fokus på förenandet av etiska behov som finns mellan samhället och företaget samt anger huvuddragen av den djupa moralen som finns gentemot företags intressenter. Inom den *instrumentella intressentteorin* anses däremot att en organisation agerar för att skapa välstånd, rättare sagt att organisationen är ett så kallat instrument för att skapa välstånd i samhället. Inom detta formuleras med hjälp av CSR, verktyg för främjande av de ekonomiska målen som finns inom organisationer, för att tillfredsställa dess intressenter. (Jamali, 2008)

### **3.1.2 Legitimitetsteorin**

Drivkrafter som råder angående upprättande av hållbarhetsredovisningar handlar bland annat om att tillfredsställa samhället, organisationers olika intressentgrupper, med viss information samt att nå upp till deras förväntningar. En ytterligare viktig orsak är att skapa legitimitet gällande företagets förfaranden. Legitimitetsteorin definieras enligt Gray (1996) ur Deegan (2002) som följer:

*”a systems-oriented view of the organisation and society...permits a focus on the role of information and disclosure in the relationship(s) between organisations, the state, individual groups”* (Deegan, 2002: 292)

I detta perspektiv råder ett beroendeförhållande mellan samhället och företaget, precis som i intressentteorin, där båda parter influerar varandra och där ledningen i en organisation kan påverka externa intressenters åsikter om företaget. (Deegan, 2002)

Strategier som används och upplysningar som organisationer väljer att medta i sina redovisningar bygger till stor del på vad samhället förväntar sig och på vad denna grupp vill veta. Detta är vad legitimitetsteorin behandlar och involverar, att tillmötesgå de förväntningar som finns i samhället vilket brukar benämnas att organisationer arbetar genom ett *socialt kontrakt*. Legitimitet ska uppnås inom en organisation i den utsträckning att det råder överensstämmelse mellan aktiviteternas sociala värden och normerna för hur de ska agera godtagbart. (Deegan & Blomquist, 2006) Legitimitetsteorin handlar alltså bland annat om hur en organisation förhåller sig till miljömässiga faktorer vilka innefattar olika politiska, ekonomiska och sociala förhållanden. Teorin behandlar således i vilken utsträckning upplysningarna i redovisningen av dessa faktorer är legitima. En organisation arbetar genom ett *socialt kontrakt* för att få ett godkännande från samhället i fråga om sin måluppfyllelse, sina ageranden och för överlevnad. (Guthrie & Parker, 1989)

Centralt i legitimitetsteorin är som ovan nämnts det *sociala kontraktet* vilket antyder att en organisation endast kan fortleva om företaget verkar enligt de regler och normer som samhället ställer på dem. Allt eftersom normerna förändras måste även företag ständigt visa att deras handlingar är legitima, detta uttrycks ofta genom att företag engagerar sig och rapporterar sitt CSR-arbete. Hooghiemstra (2000) menar även att hållbarhetsredovisning innefattar en funktion av att sprida information som bidrar till organisationens legitimitet, på grund av att denna påverkar intressenters och allmänhetens inställning till organisationen på ett sätt som gör att företag uppfattas ansvarsfulla. (Hooghiemstra, 2000)

För en organisations överlevnad är legitimitet en mycket viktig del, precis som behandlingen av intressenter är. Legitimitet är även en central del när det kommer till *institutionell teori*. *Institutionell teori* handlar om att företag gör strukturförändringar i sitt agerande för att tillfredsställa sina externa intressenter och deras förväntningar, i den utsträckning dessa strukturformer är legitima, med andra ord godtagbara. *Institutionell teori* inbegriper en förväntan om överensstämmelse mellan organisationen själv och andra etablerade företag. Skillnaden mellan legitimitet och institutionell teori är att den förstnämnde, som tidigare nämnts, kan manipuleras det vill säga att en organisation kan påverka legitimiteten med hjälp av ledningens uppfattningsförmåga medan institutionell teori innebär att företag ska föga sig efter normer som oftast är påtvingade företaget. (Deegan, 2002)

### **3.2 CSR – Corporate Social Responsibility**

Hållbar utveckling är ett begrepp som har utvecklats sedan Bruntlandsrapporten publicerades år 1987 och är idag en betydelsefull term använd i affärsvärlden. Hållbarhetsbegreppet bygger på konceptet "triple bottom line" vilket som vi tidigare nämnt inbegriper miljömässiga, sociala samt ekonomiska prestationer. Genom att använda hållbarhetsindikatorer inom dessa tre prestationsområden utvecklar många företag idag information om hur de arbetar mot hållbar utveckling. (Krajnc, 2005)

Allt fler företag har börjat rapportera och redogöra för sin sociala samt miljömässiga påverkan utöver den traditionella finansiella informationen. Trycket att offentligt redogöra för icke finansiell information har ökat och kommer i mångt och mycket från företags intressenter. (Ballou et al, 2006) För att få en förståelse för grunden i hållbarhetsredovisning är det

lämpligt att börja med en beskrivning av vad Corporate Social Responsibility (CSR) egentligen är.

Trots den ökade diskussionen kring organisationers ansvarstagande vad gäller sociala, etiska och miljömässiga aspekter är det fortfarande svårt att veta vad CSR i själva verket är. (Wan-Jan, 2006) Betydelsen av CSR kan vara olika beroende på vem du talar med och det är därför inte konstigt att det är svårt att etablera en allmän vedertagen definition av begreppet. (Wan-Jan, 2006) I artikeln ”Defining corporate social responsibility” skriven av Wan-Jan (2006) kan det dock utläsas att CSR genom tiden har klassificerats utifrån fyra aspekter. Carroll (1979) menar att ett företags sociala ansvar måste beskrivas på detta sätt för att organisationers totala påverkan på samhället ska kunna skildras. Dessa fyra aspekter är: det *ekonomiska*, det *legala*, det *etiska* samt det *filantropiska* ansvaret. (Carroll, 1979) Modellen utvecklades ytterligare år 1991 och namngavs ”the pyramide of CSR”. (Carroll, 1991) Företag startades för att skapa produkter för samhället och organisationer erhöll därav förtjänster för detta. Det *ekonomiska* ansvaret kan därmed beskrivas som det grundläggande ansvaret för företag då denna aspekt är en förutsättning för att de övriga delarna, i ”the pyramide of CSR”, skall kunna uppnås. Utöver det *ekonomiska* ansvaret och motivet att generera förtjänster har en organisation ett *legalt* ansvar att rätta sig efter och ska hålla sig inom lagen när företaget bedriver sin verksamhet. (Carroll, 1991) Med det *etiska* ansvaret menar Carroll (1991) de aktiviteter som förväntas av företaget men som inte är fastställda inom lagen. Det *etiska* ansvaret innefattar därmed förväntningar, principer och normer som samhället, anställda samt intressenter anser vara rättvisa och rättfärdiga. Slutligen återfinns det *filantropiska* ansvaret i ”the pyramide of CSR”. Detta ansvar är till skillnad från de övriga tre aspekterna i modellen något som samhället önskar av företagen och inte kräver. Som exempel kan nämnas aktiviteter vilka bidrar till samhällets välfärd, såsom bidrag och donationer till utbildning eller humanitära program. (Carroll, 1991)

En önskan om en allmän definition av begreppet CSR efterfrågas inte av samtliga forskare på området. CSR innefattar olika handlingar och aspekter beroende på organisationens inriktning och det blir därmed svårt att utveckla en definition med en enhetlig betydelse. (Wan-Jan, 2006) Vad författaren däremot lyfter fram i sin artikel är att en enhetlig bild av CSR:s betydelse trots allt kan urskiljas. Arbetet med CSR börjar i företagsvärlden enhälligt ses som en förutsättning för att tillfredsställa behoven hos företags intressentgrupper. (Wan-Jan, 2006)

### **3.3 Hållbarhetsredovisning**

För att senare i detta kapitel kunna beskriva de fördelar samt problem som finns gällande granskning av hållbarhetsredovisning vill vi här tydliggöra innebörden av en hållbarhetsredovisning. Som nämnts tidigare har organisationer runtom i världen börjat upprätta rapporter över dess CSR-arbete. Hållbarhetsredovisningen har med andra ord med tiden blivit en viktig del när det kommer till att förmedla detta arbete. Hållbarhetsredovisning är därmed en viktig källa som förmedlar detaljerad information till intressenterna. (Mccuaig, 2006) En hållbarhetsredovisning är en offentlig rapport och riktar sig enligt Mccuaig (2006) till intressenter vars intresse och behov av information om organisationen sträcker sig längre än enbart till den finansiella. Denna redovisning består av information som rör miljöpåverkan, säkerhetsaspekter, mänskliga rättigheter och liknande. Rapporterna kan ingå i den traditionella redovisningen eller bestå av ett separat dokument, gemensamt oavsett hur dessa redovisas är dock rapporter av detta slag ökar stadigt. (Mccuaig, 2006) Undersökningar på området visar att ungefär hälften av större företag i Sverige upprättar hållbarhetsredovisning av något slag. (Larsson et al, 2008)

Robins (2006) framhåller att företag inte endast bör lägga vikt på finansiella prestationer utan även tillägga information om deras sociala och miljömässiga påverkan. Ett av ändamålen med hållbarhetsredovisning är just att främja hållbar utveckling. I och med att hållbar utveckling är något som eftersträvas och önskas i vårt samhälle lyfter Robins (2006) fram frågan huruvida det därför bör vara krav från företags sida att upplysa och redogöra för mer än vad som ingår i den finansiella rapporten. Författaren menar vidare att detta i sig ställer högre krav på den sedvanliga redovisningen. Nödvändig och önskvärd information som berör företags icke finansiella prestationer måste tillhandahållas och hållbarhetsredovisningen utgör ett medium för detta. (Robins, 2006) Global Reporting Initiatives uppmärksammade år 2002 behovet av riktlinjer och tekniker för att bolag ska kunna redovisa ekonomiska, sociala och miljömässiga aspekter på ett konsekvent och mer omfattande vis. GRI:s mål bestod i att öka kvaliteten och nyttan med hållbarhetsredovisningen. (Robins, 2006) GRI (2008) framhäver att företags hållbarhetsredovisning ska redogöra för dess uppnådda prestationer, både positiva och negativa, när det gäller strävan efter hållbar utveckling. Enligt GRI kan hållbarhetsredovisningens resultat användas i syfte för jämförelser med uppsatta mål i lagar och regler, för att demonstrera organisationers påverkan i fråga om hållbar utveckling samt för att jämföra resultat inom och mellan företag. (GRI, 2008) GRI (2008) definierar hållbarhetsredovisning som en sammansatt rapport där intressenter skall finna information som efterfrågas i ett enda dokument. Hållbarhetsredovisningen har inga krav på en förutbestämd längd, det enda kriteriet som skall följas är att företaget har använt de riktlinjer, som har valts att följas, på ett riktigt vis. (GRI, 2008)

Det är i hög grad frivilligt för företag att upprätta hållbarhetsredovisning i Sverige, förutom gällande statligt ägda företag sedan år 2007. (Regeringskansliet, 2007) Det finns på internationell nivå riktlinjer för detta slag av redovisning. GRI:s internationella anvisningar bidrar till att utförandet av hållbarhetsredovisningen kan påverkas men Larsson et al (2008) påpekar att det egentligen inte finns några etablerade formella krav på hur en hållbarhetsredovisning skall se ut då denna är helt frivillig för samtliga privata företag. Ramverk för upprättande av hållbarhetsredovisningar existerar idag och där spelar Global Reporting Initiatives (GRI) en viktig roll i sammanhanget. Inom existerande ramverk finns rekommendationer beträffande att hållbarhetsindikatorer ska användas vid mätning men i allmänhet innefattar denna väldigt olika enheter. Att hållbarhetsindikatorerna är många kan innebära svårigheter för företag vid mätningen av dessa samtidigt som det är viktigt att så många finns för att få ut så omfattande information som möjligt. Svårigheterna kan även ligga i agerandet att jämföra redovisningen mellan olika företag eftersom prestationsmåten är så många. (Krajnc, 2005)

### **3.4 Lagstiftning**

Till grund för organisationers och samhällets agerande i stort krävs lagstiftning eller någon form av riktlinjer eller principer. Vi har redan beskrivit vad som gäller för lagstiftning beträffande hållbarhetsredovisning. För att få en förståelse för de allmänna riktlinjer som ligger till grund för upprättande av hållbarhetsredovisning presenterar vi här innehållet i redovisningen av de ekonomiska, etiska samt miljömässiga aspekterna enligt *Global Reporting Initiatives*. För att dessutom få en inblick i revisorns inblandning, i fråga om hållbarhetsredovisning, förklarar vi även hur revisorn ska förhålla sig samt FAR SRS:s rekommendationer för granskning av hållbarhetsredovisning i bilaga nr 2. Denna information återfinns i en bilaga eftersom detta inte är prioriterat för vår problemformulering och studie men ändå är intressant för att få en förståelse för den externa granskningen.

### 3.4.1 Global Reporting Initiatives (GRI)

Global Reporting Initiatives har utformat ett ramverk för redovisningen av miljömässiga-, sociala- samt ekonomiska faktorer påverkan. Riktlinjerna som de framställt har upprättats för att garantera kvaliteten och innehållet i företags redovisning av hållbarhet. Riktlinjerna innehåller därmed principer för hur redovisningens innehåll ska anges. Riktlinjerna innehåller även upplysningskrav och instruktioner för hur redovisningens tekniska delar ska utföras. Global Reporting Initiatives redogör för riktlinjerna genom att göra en uppdelning på:

1. ”Redovisningsprinciper och vägledning”
2. ”Standardupplysningar”

Del ett, ”Redovisningsprinciper och vägledning”, innefattar information om vad företag ska redovisa med en uppdelning på fyra olika teman. Dessa teman handlar om redovisningsprinciper när det kommer till kommunikationen mellan företaget och dess intressenter, väsentlighet, fullständighet samt hållbarhetssammanhang. (GRI, 2008)

När det kommer till hållbarhetsredovisningen finns många olika indikatorer samt områden som kan redovisas och väsentligheten gällande redovisad information är därför en viktig aspekt. Dessa indikatorer och områden bör spegla företags sociala, miljömässiga samt ekonomiska påverkan och dessutom vara viktiga delar i intressenternas olika beslut. För att bedöma väsentlighet i fråga om att redovisa information bör företag beakta externa och interna faktorer samt faktorer utifrån konkurrensstrategi samt organisationens mål. Dessutom bör sociala förväntningar, intressenters frågeställningar samt företags inverkan vara viktiga faktorer vid informationens väsentlighetsbedömning. Nedan redogörs för, enligt GRI, de uppställda externa samt interna faktorer som rör informationens väsentlighet. (GRI, 2008)

Externa faktorer	Indikatorer och områden som intressenter prioriterar	Konkurrenters framtida utmaningar och viktiga områden	Betydelsefulla lagar, avtal & bestämmelser för företaget och dess intressenter	Undersökning gjord av kunniga personer, angående hållbarhetspåverkan
Interna faktorer	Mål, ambitioner, värderingar, principer samt stysystem, viktiga för företaget	Speciellt berörda intressenters förväntningar och intressen	Väsentliga risker & framgångsfaktorer för organisationen	Kärnkompetensen inom organisationen och dess påverkan på hållbar utveckling

En organisations intressenter står för en oerhört viktig del i upprättandet av hållbarhetsredovisningar samt varför de ska framställas. Intressenterna berör även beslut beträffande inställningen till bestyrkande, avgränsningar, omfattning eller vilka indikatorer som ska behandlas. Det är enligt GRI (2008) viktigt att kommunikationen med organisationers intressenter dokumenteras, av anledningen att redovisningen ska kunna bestyrkas samt att intressentengagemanget bör kunna identifiera samhällets legitima förväntningar och intressenternas information. Detta kommer att leda till en successiv kunskapsökning för organisationer, ett ökat förtroende mot omgivningen samt känslan av ett ökat ansvar mot intressenterna. Utan detta engagemang och denna identifiering blir trovärdigheten kring hållbarhetsredovisningen svag. (GRI, 2008)

Hållbarhetsredovisningen ska enligt GRI (2008) även vara fullständig i bemärkningarna avgränsningar, omfattning samt vara heltäckande över en viss period och detta hör även samman med informationens kvalitet. För att säkerställa att informationen inger kvalitet ska både negativa och positiva aspekter beskrivas utifrån organisationens resultat samt hur dessa påverkar intressenters beslut vilket övergripande skapar balans gällande utvärderingen av resultaten. Förutom dessa aspekter är även jämförbarhet med övriga organisationer viktiga och bör kunna utföras vilket kräver konsekventa metoder och en strävan efter att över tiden agera konsekvent. Jämförbarhet krävs för utvärderingen av organisationers miljömässiga, ekonomiska samt sociala resultat, med jämförelse av tidigare mål och resultat, från intressenternas sida. (GRI, 2008)

”Standardupplysningar”, del två, innefattar riktlinjer för vilka upplysningar som ska göras och därmed vilka delar som är av störst relevans och intresse för intressenterna. Riktlinjerna för standardupplysningarna delas upp i ”strategi och profil”, ”hållbarhetsstyrning” samt ”resultatindikatorer”. GRI:s riktlinjer, del ett och del två, fastställer tillsammans vilka indikatorer som företag ska ta med och vilka områden som ska behandlas i redovisningen. Utifrån de två delarna innefattar riktlinjerna principer för jämförbarhet, exakthet, balans, tid för redovisningen, klarhet samt äkthet och i detta skede bör även tester göras för att säkerställa kvaliteten på den redovisade informationen. (GRI, 2008)

Enligt GRI ska även information om vilken tillämpningsnivå som har använts vid implementeringen av riktlinjerna redogöras för, närmare bestämt om företaget har nyttjat hela GRI:s ramverk eller bara delar av det. GRI kan tillämpas på tre olika nivåer, nivå A, B och C och ett plustecken efter valda nivåer innebär att hållbarhetsredovisningen är bestyrkt. (GRI, 2008)

### **3.5 Drivkrafter bakom hållbarhetsredovisning och dess granskning**

Upprättandet av hållbarhetsredovisningar är, som vi tidigare diskuterat, fortfarande något som är frivilligt för alla företag i Sverige, förutom de statliga. En intressant fråga är därför vilka drivkrafterna för att upprätta en sådan är samt huruvida denna redovisning är värdepåverkande. Enligt författarna Schaltegger et al (2006) finns det många anledningar för ett företag att redovisa även icke finansiell information. Bland dessa kan nämnas att rapporten kan skapa ett gott rykte och varumärke, att rapporten bidrar med konkurrensfördelar, ökad transparens samt att hållbarhetsredovisningen visar på ett ansvarsfullt företag. Enligt Schaltegger et al (2006) skulle granskning och bestyrkning av företags hållbarhetsredovisning öka trovärdigheten av informationen. Vidare menar Maltby (1995) att företag som på eget initiativ gör sig besväret att upprätta hållbarhetsredovisning borde vilja få sin rapport externt granskad av en revisor och lyfter fram att det inte är lyckat att låta göra granskningen internt då intressenter i dessa fall kan komma att ifrågasätta resultaten. I sin artikel ”Environmental audit: theory and practice” sammanfattar Maltby även vad granskningen av miljömässiga, sociala och etiska aspekter kan medföra. Förutom att granskningen kan innebära att ny policy, relaterat till hållbarhet, implementeras i företag nämns även att dessa kan öka medvetenheten kring behov, prioriteringar och metoder för att förbättra miljöprestationer inom företag, bland myndigheter men även för allmänheten. Vidare kan granskningen bidra till att allmänheten och myndigheter lättare erhåller information vilket även bidrar till att företag åtar sig att ständigt förbättra sina prestationer. (Maltby, 1995)

Företag runtom i världen har insett värdet av att visa sina prestationer när det handlar om hållbarhet. Hållbarhetsredovisningen blir i sin tur en kommunikationskanal för att demonstrera företags sociala ansvar till en bred kategori av intressenter såsom kunder,

investerare, anställda och lokala myndigheter. (Walker, 2008) Robins (2006) ser allmänhetens inspektion av företag som den största drivkraften bakom arbetet med hållbarhetsredovisningar och menar vidare att konceptet används för att stärka företags rykten. (Robins, 2006) Som ett resultat av detta har denna redovisning i många organisationer och branscher blivit en integrerad del i ett företags vardagliga affärsliv. Walker (2008) beskriver hållbarhetsredovisningen som en möjlighet att förbättra effektiviteten hos ledningen samtidigt som organisationer tydligt klargör sin ståndpunkt när det rör hållbarhet. Författaren för sedan ett liknande resonemang som Schaltegger et al (2006), det vill säga att hållbarhetsredovisningen skapar förtroende och tillförlitlighet till ledningen, för företagets produkter och tjänster samt slutligen för styrkan i företagets varumärke. (Walker, 2008) Hållbarhetsredovisningen kan även ses som en konkurrensfördel då konsumenter och investerare både kräver information om företagets alla aktiviteter samt alltmer börjar basera sina konsumtionsbeslut grundat i hur bra bolag agerar för miljön. (Walker 2008)

Det är således tydligt att hållbarhetsredovisningen för med sig positiva aspekter för organisationer. Det är, som vi redan diskuterat, emellertid inte utfört många vetenskapliga studier som berör vad extern granskning av hållbarhetsredovisning bidrar med sett ur företagets egna perspektiv och upplevelser. Det som vi dock kan utläsa ur de artiklar och studier vi har läst är att den externa granskningen är ett sätt att stärka trovärdigheten och den transparens företagen eftersträvar. Robins (2006) understryker att extern granskning av hållbarhetsredovisning är en förutsättning för att företagets aktiviteter ska ge en rättvisande bild. Bolag har möjlighet att anlita oberoende granskare men i de fall företag inte värdesätter bestyrkandet finns alltid utrymme för subjektiva bedömningar när det gäller informationens trovärdighet. (Robins, 2006) På samma sätt som en traditionell finansiell redovisning minskar i kvalitet och användbarhet för intressenter, när rapporten saknar oberoende granskning, blir effekten densamma för en obestyrt hållbarhetsredovisning. (Ballou et al, 2006) Hållbarhetsredovisning ger i praktiken intressenter ytterligare faktorer att beakta som spelar roll när dessa bedömer företagets miljömässiga och sociala prestationer. Robins (2006) menar dock att det är omöjligt att uttala sig om huruvida hållbarhetsredovisningen verkligen bidrar till en möjlighet att övervaka företags prestationer mer effektivt än tidigare eller om det endast är ett verktyg för ökad PR, så länge effektiv granskning saknas. (Robins, 2006)

### **3.5.1 Hållbarhetsredovisningens värdepåverkan**

En aspekt som Hassel et al (2005) framför beträffande hållbarhetsredovisning är att denna precis som den finansiella framställningen förklarar företags marknadsvärde och därmed är värdepåverkande. Värdeskapandet ökar med användningen av kombinerad redovisning, det vill säga traditionell redovisning samt hållbarhetsredovisning. (Hassel et al, 2005)

De debatter som behandlar miljömässiga prestationer och dess påverkan på marknadsvärdet kan delas in i två olika skolor. Dessa två skolor är benämnda den kostberörda- samt den värdeskapande skolan. Den förstnämnda innebär att kostnaderna stiger vilket medför mindre intjänande samt att det i det stora hela råder ett negativt förhållande mellan värdeskapandet samt de miljömässiga prestationerna. Tvärtom innebär den värdeskapande skolan precis som det låter att förhållandet i fråga är positivt med vinster och ökade konkurrensfördelar. (Hassel et al, 2005)

I studien som Hassel et al (2005) genomfört antas den värdeskapande skolan råda och ses som ett viktigt komplement i värdeskapandeprocessen. Genom att analysera de miljömässiga prestationerna, och hur dessa reflekterar framtida vinstförväntningar som bestämmer marknadsvärdet, kan värderrelevansen fastslås. Genom att undersöka svenska börsnoterade

företag framvisar Hassel et al (2005) att miljömässiga prestationer resulterar i ett ökat värde för dessa företag men att relationen mellan dessa prestationer och värdepåverkandet är negativt. Detta resultat skiljer sig från många amerikanska studier som redogjort för det motsatta förhållandet, ett positivt. Således råder enligt forskning både ett positivt samt ett negativt förhållande mellan dessa två faktorer, miljöprestationer samt värdeskapande. (Hassel et al, 2005) Sammanfattningsvis finns det idag alltså belägg för, inom forskning, att hållbarhetsarbetet är värdepåverkande för företag. (Hassel, 2008)

### **3.6 Förtroendegapet**

För att balansera bilden av hållbarhetsredovisning vill vi i detta kapitel redogöra för problematiken med denna, att informationen eventuellt inte inger tilltro för intressenterna. Enligt Dando & Swift (2003) råder ett svagt förtroende bland allmänheten gällande information kring etik, sociala förhållanden samt miljö som företagen redovisar. När det kommer till den finansiella redovisningen, och dess bestyrkande, finns stark reglering och standarder för detta utförande. Vid bestyrkning av hållbarhetsredovisningar saknas och önskas en standard för utförandet men det existerar idag hjälpmedel som exempelvis AA1000AS (Dando & Swift, 2003) eller RevR6 i Sverige, som vi nämnt tidigare och som hjälper till att fylla de gap som råder.

I och med det ökade antalet framställningar av hållbarhetsredovisningar nås även en förståelse för att data samt organisationernas rapporteringsärlighet underbyggs av brister, så kallade förtroendebrister. (Dando & Swift, 2003) Hållbarhetsredovisningens tillväxt ökar således inte allmänhetens förtroende för informationen och leder heller inte till ett seriöst intryck hos allmänheten vilket i sin tur leder till att intressenters behov blir ouppfyllda. Transparensen i hållbarhetsredovisningen är därmed inte nog för att inge förtroende utan, enligt Dando & Swift (2003), är det en tredje självständig samt extern part som leder till att detta motarbetas. Genom att granska hållbarhetsredovisning externt kan gapet minska i fråga om förtroendebristen och bidrar även till att intressenters krav tillfredställs samt att värde skapas för intressenterna. (Dando & Swift, 2003)

### **3.7 Extern granskning**

I tidigare resonemang framförs av många författare att extern granskning av hållbarhetsredovisning krävs för att informationen ska bli trovärdig för samhället. Vi anser därför att det är relevant att ha insikt om granskningens roll och ägnar därför en del av teorikapitlet "Hållbarhetsredovisning och granskning" åt att redogöra för detta. Termen *revision* varierar och har olika betydelser mellan organisationer men handlar ofta om en sedvanlig tjänst, inspektion, värdering och utvärdering. Revision beskrivs enligt Fearing (2008) av American National Standards Institute som:

*"A systematic process for obtaining information and data and evaluating it objectively to determining the extent to which defined criteria are fulfilled"* (Fearing, 2008:38)

Behovet för företag att nå ökad förståelse och kunskap om vinster och förluster, formade utifrån ägerandens mot dess intressenter, har trappats upp och reflekteras av användandet av hållbarhet inom revision, vid beslutstaganden samt vid rapportering. Termen *hållbar revision* kan beskrivas med hjälp av tre specifika kännetecken. Det handlar om att använda mätbara standarder för att fastställa företags miljömässiga prestationer, om styrning av deras handlingar och dessutom om att länka samman dessa med andra standarder och komponenter. Termen inbegriper ett förfogande av upplärda revisionsteam samt utgivning av resultatrapporter. Enligt Nitkin & Brooks (1998) finns fyra typer av revisionsteam, externa,



interna, en kombination av dessa två team samt en grupp som kallas ”skiftande”. Den interna modellen innefattar granskning från anställda i företaget, som har en stor inblick. Den externa modellen inbegriper externa revisorer som granskar företags hållbarhetsredovisning och ses bland många som överlägsen i och med dess självständighet. En kombination av både den externa och interna modellen kan också nyttjas och bör vara det vanligaste konceptet för att skapa trovärdighet. Den sista gruppen ”Skiftande modellen” innebär olika granskningsteam med olika sammansättningar beroende på vilken position som granskas. (Nitkin & Brooks, 1998)

Hållbarhet har på senare tid blivit en viktig del av företagsvärldens agenda vilket även innebär att revisorer under det senaste årtiondet har blivit involverade i granskningen av sociala och miljömässiga aspekter inom verksamheter. (Özbericikli, 2007) Då det är tydligt att antalet hållbarhetsredovisningar ökar (se exempelvis Robins 2006, Larsson et al 2008) blir det även påtagligt att revisionsbyråerna har kommit i kontakt med en ny källa för arbete. (Robins, 2006) Detta har bidragit till att revisionsteamet blir allt mer självständiga, vilket innebär att de behöver lägga upp planeringar för sitt arbete kring denna granskning samt ge ut rapporter som inbegriper denna information. (Nitkin & Brooks, 1998) En undersökning utförd av KPMG år 2002 visar att över 2000 av de mest framstående företagen i världen lät upprätta hållbarhetsredovisningar och att det inte enbart är sektorer som innefattar en hög grad av miljöpåverkan som upprättar dessa. (Robins, 2006) I tidigare diskussion har vi lyft fram att hållbarhetsredovisningar till mångt och mycket upprättas för att tillfredsställa intressenters informationsbehov. Vad som dock är viktigt att påpeka är att hållbarhetsredovisningens bidrag till ökad transparens kan ifrågasättas då den externa granskningen av rapporten är frivillig för privatägda företag. (Robins, 2006) Trots tillväxten av hållbarhetsredovisningar är det relativt få företag som väljer att granska och bestyrka sin redovisning. En studie utförd år 2005 vid IHH i Jönköping visar att enbart 10 procent av Sveriges företag som upprättar hållbarhetsredovisning låter granska denna. I ett internationellt perspektiv är Sverige jämförelsevis i underkant när det gäller den externa granskningen. (Larsson et al, 2008) Utan oberoende granskning kan den rättvisande bilden bli lidande och dessutom, trots att riktlinjer för granskning finns, är det utan ett enhetligt system för granskning oundvikligt att processen för granskning kommer att innehålla mänskliga bedömningar. (Robins, 2006) Mccuaig (2006) är av samma åsikt och menar att hållbarhetsredovisningar endast kan bli trovärdiga om det utvecklas ett komplett system samt standarder för bedömning och upprättande av enbart hållbarhetsredovisningar. FEE, the European federation of accountants, försökte uppmantra “the International federation of accountants” att framställa en sådan genom sin artikel “Key issues in sustainability assurance – an overview”. För organisationer som framställer hållbarhetsredovisningar kan dessa vara en del av företags image och därför är det viktigt att redovisningens innehåll är korrekt och komplett. Enligt FEE finns ett behov av en internationell standard för granskning då förbundet anser att de individuella ländernas tolkningar, däribland Sveriges, är otillräckliga och inte ger någon enhetlig allmän granskning. (Journal of Accountancy, 2006)

### **3.7.1 Granskningens svårigheter**

Ballou et al (2006) har åsikten att hållbarhetsredovisningar är granskningsbara men framhåller att det till stor del saknas tillförlitliga kvantitativa mått för samtliga aspekter i en hållbarhetsredovisning, varför kvalitativ data som inte kan granskas lika trovärdigt upprymmer många rapporter. Detta har i sig bidragit till att de flesta hållbarhetsredovisningar som granskats endast är bestyrkta till viss del. I och med att informationen i hållbarhetsredovisningen är både kvalitativ och kvantitativ samt insamlad från olika källor blir upprättandet och granskningen komplicerad enligt Ballou et al, (2006) och företag verkar vara

medvetna om denna problematik. Koncernen Shell uppger dessutom att miljömässiga samt sociala aspekter och yttranden har en högre grad av begränsningar när det kommer till att utveckla metoder för att mäta och uppskatta icke-finansiella faktorer. (ur Ballou et al, 2006)

### **3.7.2 Granskningens funktion**

De framstående revisionsbyråernas goda resultat härstammar från deras skicklighet i att expandera och anpassa verksamheten till nya områden, såsom hållbarhetsredovisning. (Power, 1997) Gray et al (1996) påpekar att revisorns expertis och kunnande, som skall innehas för yrket, är värdefullt även inom hållbarhetsredovisningen och att revisorn inte nödvändigtvis måste vara specialist på aspekter som rör CSR för att kunna utföra arbetet korrekt. Samma författare framför dock att revisorer, till följd av sin formella och strikta utbildning, saknar innovationsförmåga samt incitament för att ta initiativ om inte formella riktlinjer finns. (Gray et al, 1996) Hållbarhetsredovisningen kan även innebära att granskningen blir viktig när det kommer till att stödja och främja hållbar utveckling. Här kan den enskilda granskaren uppmana klienter samt öka förståelsen för hållbarhetsredovisningen som en strategisk konkurrensfördel. (Halling, 2007) Lars-Olle Larsson, som arbetar med detta, uttrycker sig på detta vis när det kommer till granskarens roll: ”Vi har möjlighet att påverka våra klienter och få dem att förstå den här frågans strategiska betydelse” (Halling, 2007:19).

För att summera hållbarhetsredovisning och granskningen av denna avslutas avsnittet med att sammanfatta vad Kurihama (2007) lyfter fram när det gäller den oberoende granskningens funktion inom CSR. För det första anges att oberoende granskning ger redovisningen trovärdighet. Bestyrkandet blir ett verktyg för intressenter när det gäller att kontrollera företagsledningens beteenden. Vidare är den externa granskningen betydelsefull för att förhindra misstag, fel samt bedrägerier som kan uppkomma i samband med redovisningen. De system och processer som används inom företag, för att upprätta information angående hållbarhet, kontrolleras och utvärderas vilket bidrar till ökad trovärdighet. (Kurihama, 2007) Slutligen menar Kurihama (2007) att extern granskning även stärker förtroenderelationen mellan företaget och samhället i och med att granskningen bidrar till ökad trovärdighet. Många företag ser dock utgifter för oberoende granskning enbart som kostnader. Kurihama (2007) lyfter emellertid fram att CSR är en investering för företagets framtid och att oberoende granskning därmed inte enbart skall ses som kostnader utan som en investering för hållbar utveckling.

### **3.8 Hållbar forskning i praktiken**

För att klargöra för hållbarhet i praktiken har vi valt att redogöra för tre olika studier som på något sätt visar att hållbarhetsgranskningen är nyttjad i en liten utsträckning samt vad hållbarhetsredovisning i sig ger företagen.

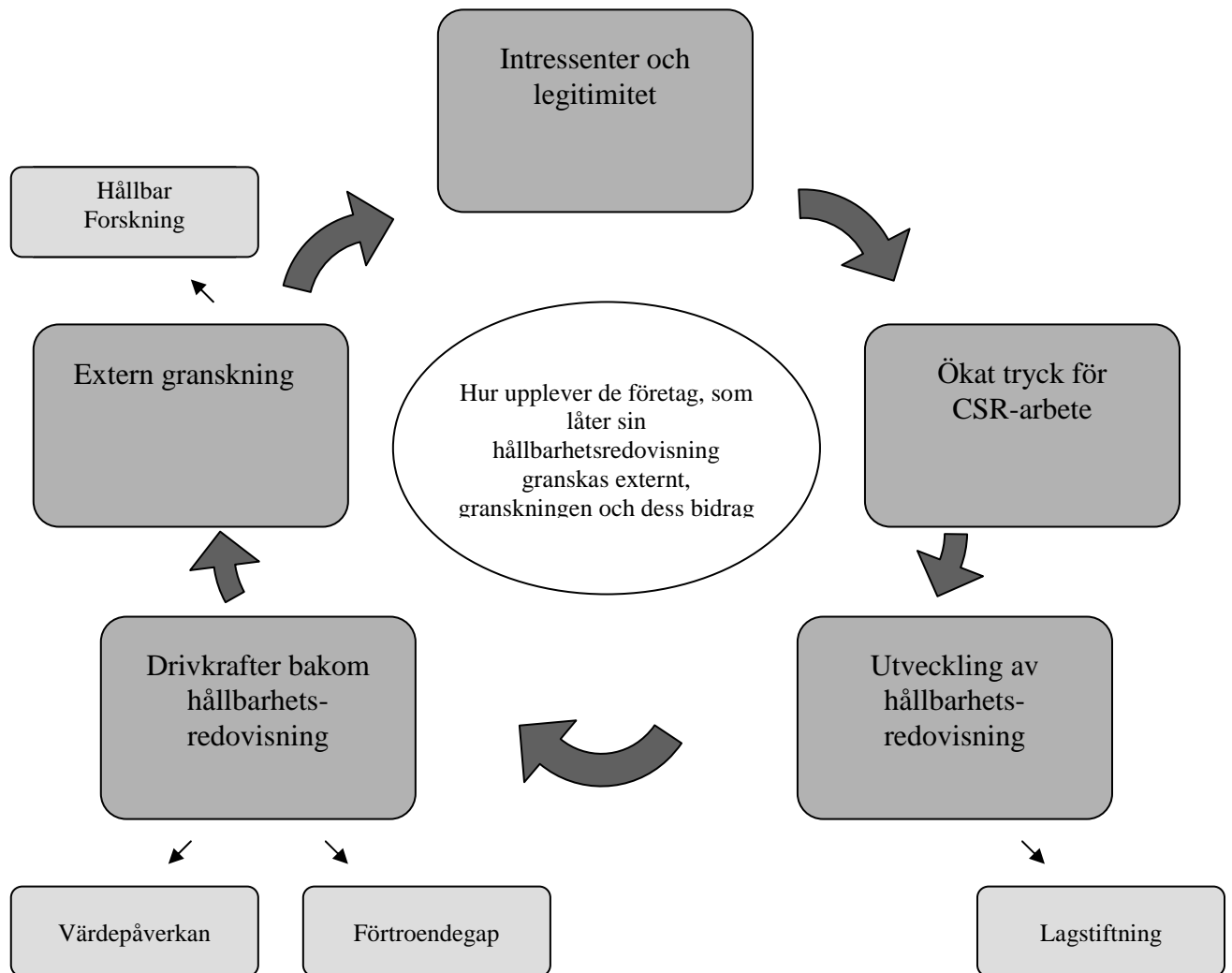
En studie som gjordes i slutet av 1990-talet över kanadensiska företag har visat att revision, i fråga om miljömässig information, förekommer i en mindre utsträckning. De företag som dock utför hållbar revision kan enligt denna studie delas in i fyra olika kategorier. Den första består av företag som befinner sig i en sektor där vana finns för utövande kring denna typ av rapportering. Kategori två är företag som är involverade i specifika publika affärer eller i ett specifikt miljömässigt arbete och som på grund av det har de rätta resurserna för att revidera den här typen av information. I kategori tre ingår företag som har ett publikt engagemang för hållbarhet och slutligen, den fjärde gruppen, som består av de företag som har produkter eller tjänster som leder till ett miljömässigt offentligt påverkande. I studien över kanadensiska företag och deras hållbara arbete framläggs faktorer både för och emot *hållbar revision*. Studien redogör för varför hållbar revision används i en så relativt liten utsträckning vilket

exempelvis kan bero på att företagens chefer kan vara ointresserade av det eller att regeringen inte kräver detta revisionsarbete, och detta är fallet i Kanada precis som i Sverige. Det kan även bero på att organisationer inte upplever att de vill vara ledande inom detta område utan mer befinna sig i bakgrunden av andra företag. En annan orsak kan vara att sårbarhet samt ilska från aktieägare kan uppstå när det kommer till vissa informationsupplysningar, exempelvis gällande företags skulder. Initiativ till hållbar revision, är å andra sidan att det ger företagen möjlighet att visa miljömässiga och etiska försprång, samt möjlighet att dra nytta av dessa. Hållbar revision kan även bidra till att motverka minskade vinster och handlingsrestriktioner till följd av att reaktionerna för miljöarbetet förbättras då informationen företagen ger ut blir säkrare. Företag kan genom att låta revidera sitt hållbara arbete även redogöra för ett mer osjälviskt arbete för allmänheten samt skapa konsument- och intressentreaktioner. Somliga företag framställer hållbarhetsredovisning med ändamål att rapportera denna information för att skapa internationell ledning och oegennyttia samt för att tillmötesgå belåning, klausuler i kontrakt eller behov av budgivning. (Nitkin & Brooks, 1998)

Under år 2005 genomfördes vid Internationella handelshögskolan, IHH, i Jönköping en studie där 82 av de större företagen i Sverige medverkade. Undersökningen syftade till att studera företagsvärldens uppfattningar angående hållbarhetsredovisning och den efterföljande granskningen av denna. Den enkätstudie som genomfördes visade att de flesta företag valde att publicera sin hållbarhetsredovisning på grund av att stärka företagets trovärdighet. Respondenterna i undersökningen framförde att ett behov av att använda hållbarhetsredovisningar finns i och med att nya intressenter nås, fler än endast aktieägarna som antas vara de främsta intressenterna som läser den traditionella årsredovisningen. Respondenterna i denna studie menar att det är denna information som intressenterna efterfrågar. När det rör den externa granskningen och bestyrkandet av företagets hållbarhetsredovisningar är det tio procent som låter sin hållbarhetsredovisning granskas externt. Sverige är internationellt sett dåliga på att nyttja denna tjänst men den andel företag som låter granska anser att det är tydligt att tjänsten bidrar till trovärdighet, kvalitet samt tillförlitlighet. Dessa anser även att intressenter blir upplysta och i och med de på allvar beaktar CSR-frågor. (Larsson et al, 2008) En studie som KPMG utfört under år 2008 visar dock att 14 hållbarhetsredovisningar av totalt 59 stycken undersökta, låter denna bli externt granskad. Detta innebär att andelen sedan år 2005 har ökat från 10 procent till ungefär 24 procent och att tjänsten har blivit allt viktigare. (KPMG, 2008)

### 3.9 Teoretisk översiktsmodell

För att sammanfatta samt skapa en mer överskådlig bild över vår teoretiska referensram har vi utvecklat en förenklad modell över de aspekter som ligger till grund för vår undersökning samt datainsamling.



Figur 1. Egen Översiktsmodell – teoretisk referensram

# 4

## SYNEN PÅ GRANSKNINGENS BIDRAG

*I följande del kommer vi att redogöra för den datainsamling som ligger till grund för vår undersökning utifrån ett företagsperspektiv. Kapitlet är uppdelat på revisoreernas respektive företagens uppfattningar och upplevelser och även i hållbarhetsredovisning i stort samt hållbarhetsredovisningsgranskningen.*

För att ge läsaren ökad förståelse för hållbarhetsredovisningsgranskning ges inledande respondenternas resonemang kring denna redovisning i allmänhet. Detta anser vi vara viktigt för att kunna beskriva den externa granskningens betydelse eftersom hållbarhetsredovisningen är starkt knuten till dess granskning. Vid redogörelsen för revisorerens uppfattningar samt företagens upplevelser men uppställningen av det empiriska materialet i vissa fall inte den samma. Vi har valt att disponera vårt empiriska avsnitt på detta sätt eftersom det bidrar till en mer sammanhängande bild samt mer löpande översikt.

### 4.1 Hållbarhetsredovisning i stort

#### 4.1.1 Revisorernas uppfattning

Vi inleder med att redogöra för representanterna från revisionsbyråerna och deras befattningar. Ingen beskrivning av revisionsbyråerna görs här i och med att vi inte anser det vara nödvändigt för läsarens förståelse. Våra representanter från de fyra revisionsbolagen är ansvarig för sustainability-gruppen på Deloitte, involverad i de hållbarhetsredovisningar Deloitte granskar, chef för Sustainability services på KPMG som arbetar med utformning samt granskning av hållbarhetsinformation inom redovisningen, CSR-ansvarig på Ernst & Young som ansvarar för granskningen av hållbarhetsredovisningar, samt ansvarig för utveckling och etablering av hållbar affärsutveckling på Öhrlings PriceWaterHouseCoopers (PWC).

#### Synen på hållbarhetsredovisning

Deloitte:s syn på hållbarhetsredovisningen är att denna är ett viktigt dokument som ökar i relevans och som tillsammans med Internet ger företag möjlighet att redovisa sitt arbete beträffande hållbarhetsfrågor. KPMG:s representant beskriver synen på hållbarhetsredovisning genom att skildra denna som ett viktigt verktyg när det gäller företagets förmåga att kommunicera det som görs internt till omvärlden. Denna tillägger att företag på så sätt kan hantera externa krav på ansvarsfullt företagande men även skapa processer samt rutiner inom företag. Utifrån Ernst & Youngs representant ses hållbarhetsredovisning som ett positivt och viktigt område som befinner sig i en utvecklingsfas. Beträffande Öhrling PWC:s syn på denna redovisning framlägger respondenten att det är ett nytt, spännande, intressant och viktigt redovisningsområde som är under utveckling och som kommer att växa till sig. Samtliga deltagande anser det vara relevant för företag att upprätta hållbarhetsredovisning och i Deloitte:s fall menar den ansvarige för sustainability-gruppen att icke-monetära termer har blivit allt mer viktigt att redovisa för företag, dess kunder samt dess intressenter precis som det är viktigt att redogöra för den finansiella information som finns i årsredovisningen. KPMG uttrycker att de företag som har krav från externa intressenter och som arbetar med hållbarhetsfrågor tjänar på att

upprätta hållbarhetsredovisningar och menar vidare att läsare, företags intressenter, erhåller en bättre bild av och mer positiv inställning till hållbarhetsarbetet som bedrivs inom företaget genom denna. Ernst & Young ser positivt på hållbarhetsredovisningens relevans och anger att det för företag borde vara betydelsefullt att bidra till ett bättre klimat när det gäller de aspekter som ryms inom hållbarhetsfrågorna. Vidare nämner den CSR-ansvarige på Ernst & Young att värdet för företags intressenter kan öka då dessa kan tänka sig vara intresserade av arbetet och hållningen i dessa frågor samt att organisationer får möjlighet att förbättra och bidra till en bättre utveckling inom de områden som berörs av hållbarhetspåverkan. Öhrlings PWC menar att det är relevant för företag att upprätta hållbarhetsredovisning då en av de viktigaste frågorna i det här sammanhanget rör transparens. Idag efterfrågar investerare ej enbart finansiella resultat, analyser görs utifrån företags potential på marknaden och därför är det relevant för företag att de förstår att de behöver anpassa sig till hållbar utveckling och detta speglas genom hållbarhetsredovisningen. Den ansvarige för utveckling och etablering av hållbar affärsutveckling på PWC menar att denna redovisning i allmänhet ger företag ett bättre värde samt transparens, som tidigare nämnts, och menar att svenska företag som arbetar med detta har ett bra managementsystem och att dessa vinner anseende, image, värde samt reducerar risker.

### **Upprättandets problematik**

Beträffande problem för företag vid upprättandet av hållbarhetsredovisning reflekterar samtliga över interna aspekter där Deloitte framhäver att denna redovisning, till skillnad från den finansiella, har betydligt fler intressenter att tillgodose, i stort sett varje person. Detta medför utmaningar för företag i och med att det blir svårare att veta vad som är väsentligt att redovisa och redogöra för då allt ett bolag mångt och mycket gör utgör en form av påverkan. Beträffande KPMG:s åsikt berör den interna problematiken för företag själva processen att samla in information och respondenten nämner att tydliga rutiner krävs eftersom det är ett tyngre arbete att upprätta hållbarhetsredovisning i jämförelse med årsredovisningen på grund av andra lagkrav samt ett större antal intressenter som vill bli hörda och tillfredställda. När det kommer till Ernst & Young nämner den CSR-ansvarige att interna problem kan bestå i att det inom företag finns olika åsikter angående hållbarhetsfrågornas relevans, att det kan ses som onödiga kostnader i och med att upprättandet av hållbarhetsredovisning än så länge är frivilligt för privata företag. Utifrån Ernst & Young nämns även att problem kan bestå av avsaknad av resurser samt att system saknas för att erhålla den information som krävs. De problem Öhrlings PWC urskiljer för företag vid upprättandet av hållbarhetsredovisning är främst de som består i att lära sig tillämpningen av GRI:s redovisningsriktlinjer. Enligt respondenten kan det även finnas problem som exempelvis berör tidsfrågan, kostnadsfrågan samt att kunskap krävs för det nya redovisningsformatet. Det kan även röra problem i samband med de intressentdialoger företag för och vad som anses vara väsentligt att redovisa. Respondenten understryker emellertid att de här problemen ej främst berör de som redan redovisar utan att problematiken för dessa företag kan röra val av indikatorer, avgränsningar, redovisningsprinciper, hur en rättvisande bild kan presenteras samt hur de relevanta målgrupperna ska nås med rätt information.

### **Utomstående uppfattning**

I revisionsbolagen råder åsikten att hållbarhetsredovisning, utifrån samhället, uppfattas både positivt och negativt. Deloitte:s representant framhäver att hållbarhetsredovisning av vissa endast ses som ett reklamverktyg medan andra individer uppfattar informationen som seriös och avslutar sitt resonemang med att poängtera att det är många som är ovetande om hållbarhetsredovisningen i allmänhet. Representanten för KPMG hänvisar till en studie utförd av företaget självt, som visar att uppfattningen bland läsarna av denna redovisning är bra och

Ernst & Young menar även dem menar att samhället i stort är positivt inställda till den redovisade informationen. Denne framhäver dock även att vissa kan tycka att företag endast framhåller de positiva aspekterna med hållbarhetsredovisning och att denna därmed enbart blir ett reklamblad precis som Deloitte poängterar. Representanten från Öhrlings PWC menar att samhället, i form av regeringen och ägaren av statens bolag, har en uppfattning om att den redovisade informationen är viktig och att kravet på statligt ägda företag kommer att sprida sig till den privata sektorn.

#### **4.1.2 Företagens upplevelser**

Våra representanter från företagen är projektledare för hållbarhetsredovisning på Alltransport i Östergötland AB, miljöchef på Folksam, miljöcontroller på Stockholms Läns Landsting, ansvarig för arbetet med Corporate Responsibility på Vin & Sprit Group AB samt ansvarig för CSR-arbete på Sandvik. Alltransport i Östergötland AB är ett transportförmedlingsföretag vars verksamhet är indelad på Bygg & Anläggning, Tank & Miljötransporter samt Fjärr & Distribution. (Alltransport i Östergötland AB, 2008) Folksam är ett försäkringsbolag som tillhandahåller samt skapar kvalitativa trygghetslösningar. (Folksam, 2008) Stockholms läns landsting har som främsta uppgift att se till att de som bor i länet har tillgång till en väl fungerande hälso- och sjukvård samt kollektivtrafik. (Stockholms läns landsting, 2008) Vin & Sprit Group AB är ett marknadsledande företag i Norden, när det kommer till sprit- och vindrycker. (Vin & Sprit Group AB, 2008) Företaget Sandvik är en verkstadskoncern med högteknologiska samt avancerade produkter och är världsledande inom vissa utvalda områden, representerat i 130 länder. (Sandvik, 2008)

#### **Synen på hållbarhetsredovisning**

Alltransport i Östergötland AB:s projektledare för hållbarhetsredovisning beskriver att denna redovisning som ämne och projekt har vuxit under de senaste tre åren företaget har upprättat denna och tangerar först nu hela organisationen. Arbetet med dessa frågor har blivit allt mer mottagligt och positivt bemött inom företaget. Relevansen med hållbarhetsredovisningen är för Alltransport i Östergötland AB dels ett sätt att kommunicera arbetet som görs till omvärlden samt att upprättandet av en sådan innebär intern strategisk planering, det vill säga de strategiska beslut som företaget ska arbeta efter i samhällsansvarsfrågor. Detta innebär därmed att redovisningen blir en form av avstämning av utfört arbete. På frågan som rör om företag i Sverige ska framställa hållbarhetsredovisning resonerar respondenten från Alltransport i Östergötland AB kring att det saknas direkta lagkrav, eller krav från allmänheten, när det gäller privatägda företag men denne anser att svenska organisationer borde vara mer i framkant i detta arbete eftersom dessa arbetar aktivt med miljö- samt samhällsansvar. Vidare menar respondenten att företagets hållbarhetsredovisning bidrar till samhällsutveckling och är ett medel för att involvera samhället i deras arbete samt att den största vinsten är det angreppssätt som arbetet innebär. Det vill säga, det är inte själva hållbarhetsredovisningen som pappersprodukt som genererar nytta utan själva arbetet som kräver involvering av flera intressenter, medarbetare och hela samhället. Projektledaren menar att det är detta som bidrar till nytta för företaget och i slutändan är värdefullt för organisationen.

Folksams syn på hållbarhetsredovisning är ett medel för att visa arbetet med dessa frågor på ett strukturerat sätt i och med att organisationen fungerar i en konkurrensutsatt värld och att kunder möjligen väljer Folksam framför andra försäkringsbolag. Respondenten tillägger i frågan att om kunder eventuellt skulle välja Folksam framför andra i sådana fall inte beror på hållbarhetsredovisningen som sådan, utan på att företaget arbetar med det som hållbarhetsredovisningen berättar. Miljöchefen på Folksam är av uppfattningen att

hållbarhetsredovisningar ibland kan innehålla mycket ”vackra ord” varför organisationen försöker att göra den så konkret som möjligt. Denne menar att intentionen med denna redovisning i första hand är att kommunicera med företagsvärlden eller forskarvärlden då respondenten framlägger att det inte är vanliga privatpersoner som läser hållbarhetsredovisningen, om inte ett särskilt intresse finns för frågorna. Respondenten menar även att denna redovisning skapar legitimitet i och med att företaget kan redogöra för vad de gör och hur de arbetar med hållbarhet. Folksam anser att svenska organisationer ska upprätta hållbarhetsredovisning eftersom denna bidrar till att utomstående kan erhålla en bild av vad företag egentligen gör. Företaget menar att denna redovisning kan leda till att andra företag i samhället påverkas och får idéer samt förslag på hur de kan arbeta med hållbarhetsfrågor.

Stockholms läns landsting anser sin hållbarhetsredovisning vara utformad eftersom politiker har tagit beslut om mål som ska nås och därmed blir det givetvis tydligt att företaget ska redovisa det miljöarbete som görs. För Stockholms läns landsting blir det relevant att upprätta denna redovisning i och med det lagkrav som finns för statligt ägda företag och inte minst för styrningens skull, det vill säga för att se om företaget är på rätt väg i sitt arbete. Respondenten lyfter även fram att hållbarhetsredovisningen har en kommunikativ poäng då företaget även vill kommunicera sitt miljöarbete externt. Det är för Stockholms läns landsting viktigt att allmänheten får en uppfattning i hur och att de arbetar med hållbarhetsfrågor och det är även relevant att leverantörer och övriga intressenter förstår den ambitionsnivå som råder för att på så vis få med dessa i arbetet. Respondenten framlägger att en hållbarhetsredovisning ska upprättas av företag som har ett relevant syfte med denna, det vill säga att redovisningen måste fylla en funktion för den egna organisationen för att den ska vara väsentlig. Hållbarhetsredovisningen är för de medverkande företagen ett bra medel för att visa samhället både de framgångar och problem som organisationer upplever när det gäller hållbarhetsfrågor. Dels innebär redovisningen ett kommunikationsmedel till intressenterna men den blir även ett informationsmedel internt, när Stockholms läns landsting exempelvis ska redogöra för sitt miljöarbete.

Den ansvarige för arbetet med Corporate Responsibility på Vin & Sprit Group AB framlägger sin syn på hållbarhetsredovisning genom att belysa värdet med denna. För företaget underlättar redovisningen arbetet och processen med ansvarsfrågor och bidrar till att dessa frågor och de prestationer som har uppnåtts kan redovisas på ett naturligt sätt och fungerar som ett forum för att rapportera framgångar och motgångar. Respondenten menar att det kommunikationsmässigt, då internt, lyfter fram arbetet inom området och att de anställda därmed förstår att arbetet är mer utvecklat. Denne resonerar vidare kring att företaget ser informationen i denna redovisning som likvärdig den finansiella och att det utan ett seriöst arbete inte finns någon möjlighet att finnas kvar på marknaden i ett långsiktigt perspektiv. Av denna anledning väljer Vin & Sprit Group AB att kommunicera vad som görs inom området, både positiva och negativa aspekter, och hur företaget vill förbättras. Respondenten menar att det viktigaste är att företag arbetar med hållbarhetsfrågor snarare än att arbetet måste redogöras för i en redovisning men denne är trots allt en stor förespråkare för att företag ska våga redovisa vad de gör för att omgivningen ska kunna bli uppmärksam på detta. Trots att företaget är under krav att framställa denna redovisning har organisationen gjort detta sedan innan och ser därmed sitt hållbarhetsarbete ur ett annat perspektiv än att det endast är ett lagkrav.

I Sandviks fall är synen på hållbarhetsredovisning att den är viktig eftersom den är en del av företagets verksamhetsbeskrivning och upprättandet är angeläget för att tillfredställa intressenter som aktieägare och kunder. Utifrån sina dialoger med intressenter har Sandvik



uppmärksammat ett ökat behov av information som rör arbete som bedrivs i frågorna och resultatet av detta, det vill säga ett ökat behov av öppenhet. Respondenten framhåller även vikten av hållbarhetsredovisning och betonar att företag i Sverige tjänar på att upprätta denna.

### **Upprättandets problematik och utomstående uppfattning**

Enligt projektledaren för hållbarhetsredovisning på Alltransport i Östergötland AB, ligger problematiken med upprättandet av hållbarhetsredovisning i att denna är tidskrävande när det gäller både framställning och uppföljning enligt GRI:s riktlinjer. Som helhet anser respondenten inte att samhället har några negativa åsikter när det kommer till att företaget redovisar sitt samhällspåverkande, däremot kan samhället vara kritiskt om informationen är felaktig vilket i sig gör att hållbarhetsredovisningen förlorar trovärdighet. Utifrån miljöchefen på Folksam innefattar upprättandet av hållbarhetsredovisning ingen problematik i dagsläget beroende på att företaget har arbetat med dessa frågor i många år innan denna redovisning började kallas för hållbarhetsredovisning. Denne menar även att inte existerar några problem utifrån samhällets syn på informationen i hållbarhetsredovisningen i och med att området växer sig starkt inom företaget och att det därmed inte finns några kritiska åsikter beträffande informationen. Miljöcontroller på Stockholms Läns Landsting poängterar att en hållbarhetsredovisning kräver mycket administration vilket bidrar till kostnader vid upprättandet. Här relaterar respondenten återigen till redovisningens syfte, fyller denna ingen funktion är arbetet med denna bortkastade pengar. Denne menar vidare att det är resultaten av arbetet som är det viktigaste, redovisningen som sådan är inte något självändamål men är en viktig del i arbetet för att uppnå resultat. Respondenten framlägger även att samhällets olika grupper efterfrågar olika information vilket gör att det finns svårigheter med att upprätta en redovisning som passar alla. Den ansvarige för arbetet med Corporate Responsibility på Vin & Sprit Group AB framhäver att det finns mycket problematik med hållbarhetsredovisningens upprättande och belyser svårigheten med att samtliga på företaget rapporterar på samma sätt, att alla rapporterar in samt att samtliga förstår vad det är som rapporteras. Svårigheter kan även finnas i att finna korrekta definitioner men respondenten ser även möjligheter i denna problematik. Processer och definitioner som exempelvis *"vad är det vi står för"*, *"håller den här definitionen"* eller *"har vi tänkt rätt?"* måste arbetas fram vilket bidrar till att upprättandet av hållbarhetsredovisning blir en källa för eftertanke. Likväl som de övriga respondenterna, menar denne att det är själva arbetet med hållbarhetsredovisningen som är det viktiga och inte själva pappersdokumentet i sig. Enligt respondenten kan samhället vara kritiska till den information som finns i företagets redovisning, organisationen försöker vara transparent och visa på arbetet i de huvudsakliga frågorna men menar på att det alltid finns personer som har andra sakfrågor på sin agenda vilket bidrar till att det finns svårigheter med att tillfredsställa alla intressenter. Vin & Sprit Group AB väljer att belysa även frågeställningar som är besvärliga och respondenten menar att den här strategin, att vara öppen med sitt arbete, minskar risken för konflikter med intressenter. Den ansvarige för CSR-arbetet på Sandvik menar att det största problemet vid upprättandet av hållbarhetsredovisning är tidsaspekten, det vill säga praktiska problem. Denne har ingen uppfattning kring om samhällets ser problematiskt på den information som förmedlas i hållbarhetsredovisningen men framhäver att Sandviks läsare anser informationen vara viktig. Respondenten tillägger att företagets hållbarhetsredovisning baseras på relevant data och att fokus inte ligger på dess layout vilket uppskattas av intressenterna.

## 4.2 Hållbarhetsredovisningsgranskningen

### 4.2.1 Revisorernas uppfattning

#### Varför granskning?

Granskningen av hållbarhetsredovisningen anses allmänt positiv av samtliga respondenter. Deloitte ser möjligheten med att en extern part kan ifrågasätta den information som företag redovisar. Den ansvarige för sustainability-gruppen menar vidare att företag i många avseenden arbetar isolerat med dessa frågor utan tydliga riktlinjer som i sig behöver tolkas och därmed kan den tredje externa parten hjälpa till med insamling och kvalitetssäkring av informationen. Det framhävs även att säkerheten samt träffsäkerheten i informationen blir bättre och att företag blir mer transparenta, det vill säga att redovisningen innehåller fler områden samt blir bättre skriven om den är granskad. Enligt KPMG granskas både finansiell information och hållbarhetsarbete av samma skäl, det vill säga för att göra redovisningen tydlig mot intressenter samt att de ageranden företag säger att de gör blir säkrade. Respondenten nämner även att revisionsplikten, som är på väg att försvinna, bidrar till att den finansiella revisionen blir lika frivillig som granskning av hållbarhetsredovisning är idag men att företag tjänar på att få denna externt granskad för att erhålla bättre interna processer samt ökad trovärdighet. Även Ernst & Young talar om ökad trovärdighet, ett större värde för läsarna av hållbarhetsredovisningen samt för företaget, när respondenten diskuterar granskningens betydelse. Fortsättningsvis menar den medverkande att trovärdighet innebär att det går att lita på den redovisade informationen, att den är korrekt till innehåll och omfattning vilket är viktigt eftersom det är för intressenterna granskningen utförs. I Öhrling PWC:s fall är synen på granskning likaså positiv och respondenten belyser att hållbarhetsredovisningen är ett beslutsunderlag och underlag för rating, screening, benchmarking samt vid investeringsbeslut och menar i sin diskussion att det därmed är klart att denna information ska ha samma kvalitetssäkring som den finansiella redovisningen.

Förutom ovanstående aspekter till varför en hållbarhetsredovisning bör granskas externt menar Deloitte att granskningen skapar ett förtroende gentemot intressenter eftersom en oberoende part är inblandad och kan verifiera korrektheten i informationen. Vidare menar respondenten att tjänsten bidrar med förslag på förbättringar och fungerar som ett bollplank för företagen som i sin tur kan utveckla hållbarhetsarbetet. KPMG:s syn på den externa granskningens bidrag kan delas upp på ett externt och internt värde där det förstnämnda består i själva ”stämpeln” som visar intressenterna att hållbarhetsredovisningen är granskad. Det interna värdet av granskningen är i stort sätt oändligt och här menar respondenten att tjänsten innebär hur många värden som helst, däribland exempelvis effektiviseringar, intern säkerhet över siffrors korrekthet och trovärdighet, en bra utgångspunkt för stabila beslut, samt en mer effektiv framtagningsprocess. Enligt representanten är det *”framförallt ett internt värde som man skapar med granskningen”*. Ernst & Young menar att en hållbarhetsredovisning som inte är externt granskad minskar dess informations trovärdighet och bidrar till att intressenterna inte kan förlita sig på den redovisade informationen samt att företag kan ha uteslutit områden som kan vara besvärande i fråga om att redogöra för känsliga och negativa faktorer. Beträffande Ernst & Youngs syn på granskningens bidrag kan det även tilläggas att tjänsten externt kan medföra att kunden väljer vissa företag framför andra och att granskningen därmed har ett stort värde för organisationer. Förutom denna externa effekt poängterar respondenten även att granskningen bidrar till att de anställda får ett seriöst intryck vilket denne hävdar är en intern styrka för bolag. Den ansvarige för utveckling och etablering av hållbar affärsutveckling på Öhrlings PWC framför att extern granskning leder till att styrelse, ledning samt externa intressenter kan vara säkra på att informationen är balanserad, att ett granskat företag redovisar vad som är väsentligt och att informationen är kvalitetssäkrad.

## Drivkrafter

Drivkrafter bakom att företag låter sin hållbarhetsredovisning granskas externt, är enligt Deloitte att bolag vill bli bättre på att rapportera och att en extern part som har stor erfarenhet kan ge råd. Respondenten menar att detta är en större drivkraft än bestyrkandet och den stämpel det innebär. KPMG menar att företag vill granska hållbarhetsredovisningen externt för att arbetet med dessa frågor har pågått en tid och att det därmed finns ett behov av att veta att det som har skrivits även är verifierat samt att den externa genomgången bidrar med insikter om att företag arbetar med rätt frågor på ett effektivt sätt. I bemärkelsen av detta menar Ernst & Young att den största drivkraften bakom extern granskning är viljan hos företag att visa på seriositet. Drivkrafterna som Öhrlings PWC diskuterar är att granskningen handlar om en trovärdighets- och kvalitetsfråga då redovisningen beskriver företags upplevelser kring bolags kontext i hållbarhetsredovisningen. Representanten resonerar kring klimatfrågan och effekterna av uppvärmningen samt att detta kommer att förändra bland annat konsumtionsmönster och menar vidare att företag ska ses som en del av det samhälle de opererar i och därför naturligtvis ska arbeta med dessa frågor. Det är inte seriöst att upprätta reklambroschyrer och kalla dessa för redovisningar, därför poängterar respondenten från PWC att företag ska tillämpa GRI:s redovisningsformat och även låta externa revisorer granska dessa. Denne sammanfattar att det den externa granskningen tillför är skillnaden mellan reklam och redovisning vilket inte är fallet om hållbarhetsredovisningen ej bestyrks. Dessutom framhäver i princip samtliga revisionsbolag att några drivkrafter, när det kommer till statligt ägda företag, inte finns förutom kravet som utfärdats från regeringen beträffande detta.

## Problematik

Deloitte framlägger vikten av en granskad redovisning när det kommer till investerare samt andra intressenter eftersom dessa förlitar sig på den information som företag redovisar och respondenten lyfter därför fram problematiken med att företag inte låter sin hållbarhetsredovisning granskas externt. Respondenten uttrycker sig på detta vis i frågan: *”Om informationen nu inte är externt verifierad, kommer dessa då att förlita sig på den informationen och således öka varumärket eller öka aktiekursen eller någonting liknande? Frågan är då om de vill investera i företaget, om hållbarhetsredovisningen inte är externt granskad?”*. Respondenten menar här på att faran med en ej reviderad redovisning därför ligger i att investerare väljer bort företag. Chefen för Sustainability services på KPMG ser inga problem med att företag ej granskar sin hållbarhetsredovisning externt utan menar att detta är företags egna val, att dessa kan ha väldigt bra kontroll på sin redovisning och de data som redovisas utan att ta del av denna tjänst. Det lyfts även fram utifrån denne att det förutsetts att företag utan extern granskning ändå försöker redovisa korrekt information. Respondenten utökar sitt resonemang genom att beskriva att organisationer kan ha interna processer, interna revisorer samt något annat slag av kvalitetssäkring samt rutiner och att den externa parten möjligtvis kan inneha svårigheter när det gäller att veta vilken nivå det är på informationens kvalitet. Den problematik Öhrlings PWC tar upp är trovärdighetsproblemet och att det är en fråga om vilken uppfattning intressenter ska erhålla angående företags seriositet bland mängden företag i samhället. Vidare framlägger respondenten att företag är beroende av andra intressenter och att det blir problematiskt för noterade företag om de inte arbetar rätt med dessa frågor, då företagen aldrig hamnar i exempelvis Dow Jones Sustainability Index eller Nasdaq OMX Sustainability Index.

När det kommer till problematiken beträffande att låta en extern part granska hållbarhetsredovisning ser Deloitte olika faktorer. För det första kan det vara så att en del

företag och de involverade personerna saknar vana i att bli granskade då denna tjänst kräver mycket arbete från organisationers sida, speciellt i början, samt att det inte finns tillräckliga resurser eller att företag inte är villiga att sätta in nya. En annan faktor enligt Deloitte är att vissa företag vill vara väldigt framåtblickande och nämner därför aspekter i sin redovisning som revisorer inte klarar av att granska. Detta medför i sig att diskussioner måste föras angående om företag överhuvudtaget ska redovisa denna information eller om en begränsning i bestyrkanderapporten måste göras och det är svårigheten när hållbarhetsredovisning både innehåller kvalitativ samt kvantitativ information. Avslutningsvis menar representanten från Deloitte att det även kan finnas problematik för företag i och med att en extern part granskar hållbarhetsredovisningen då dessa måste ha säkra system som möjliggör att insamlade data kan spåras. KPMG:s uppfattning i samma fråga är att tjänsten kan tyckas vara besvärlig och kostsam för företag vilket även Ernst & Youngs CSR-ansvarige betonar. Samtidigt menar representanten från Ernst & Young att företag och de externa granskarna kan ha olika uppfattningar om den information som bör inkluderas, hur företag bör arbeta med hållbarhetsfrågor, och att uppfattningarna som inte stämmer överens kan vara ett problemområde. Respondenten är dock noga med att understryka att detta problem inte har märkts av i en större utsträckning och framhåller att det kan bero på att den personal som arbetar med dessa frågor oftast har ett stort intresse för området. Problematiken kan istället ligga i om dessa personer i sin tur har svårigheter med ledningens eller styrelsens åsikter. Respondenten från Öhrlings PWC ser inte alls några problem i denna fråga. Utifrån intressenternas åsikter anser inte någon av respondenterna från revisionsbolagen att granskningen av hållbarhetsredovisning inbegriper negativa aspekter och KPMG framhäver även utifrån den studie bolaget har gjort att intressenter endast ser positivt på denna tjänst som företag tar del av. Öhrlings PWC tillägger dessutom att det går att räkna upp flertalet intressenter som anser extern granskning vara nödvändig.

### **Granskningens utsträckning i Sverige**

Att relativt få företag i Sverige, av de som upprättar hållbarhetsredovisning, låter granska dessa externt menar Deloitte kan bero på att konceptet är nytt och att samhället på senare tid har börjat engagera sig i det här. Respondenten anser vidare att en tydlig koppling inte har kunnat göras mellan miljöarbete och aktievärde varför företag kan ha valt att lägga sina resurser på andra satsningar. I KPMG:s fall uttrycker representanten att det inte är så få som tar del av tjänsten, den nya undersökningen visar att 24 procent av 100 utvalda företag i Sverige låter granska sin hållbarhetsredovisning externt. Denne diskuterar även att Sverige ligger något efter snittet men att detta inte är något konstigt i och med att förtroendegapet mellan näringslivet och intressenter är mycket litet i Sverige, vilket innebär att intressenterna inte är lika aggressiva och inte kräver lika mycket som i övriga länder. Ernst & Young å andra sidan framhäver att det i dagsläget fortfarande inte är så många som upprättar hållbarhetsredovisning eftersom insikten om vikten av hållbara frågor än så länge är relativt liten. I en undersökning Ernst & Young genomfört framkom att 50 procent av stora och medelstora börsbolag inte såg en koppling mellan hållbarhetsredovisning och den ekonomiska fördelen med detta. Den CSR-ansvarige framhåller därför att detta är en orsak till att relativt få upprättar samt granskar sin hållbarhetsredovisning. Okunskapen om hållbarhetsredovisningens värde kan enligt denne innebära att företag endast ser extra kostnader med att upprätta redovisningen och dessutom få den verifierad. Vid sidan av okunskap nämner representanten från Ernst & Young även att företag kan vara ointresserade av dessa frågor. När det kommer till Öhrlings PWC:s ställningstagande i detta framför respondenten att denne har diskuterat frågan med många företagsledningar men aldrig fått ett bra svar. Denne belyser sin syn genom att beskriva att det finns en beständig tro i svenskt

näringsliv att Sverige är bäst i klassen på miljösidan, och även i sociala aspekter, och därför inte behöver redovisa detta.

### **Intern granskning**

I fråga om intern granskning av hållbarhetsredovisning, inom företagen, är revisionsbyråerna överens om att det är positivt att organisationer använder sig av sådana. Deloitte ser att intern granskning ökar förtroendet internt samt att säkerheten och träffsäkerheten i den information revisorn granskar ökar. Den externa granskaren kan därmed fördjupa sig inom vissa delar och respondenten menar även att den interna granskningen ger *”företag en första hälsocheck”* och att detta är en viktig utgångspunkt för den externa partens arbete. Ernst & Young för en liknande diskussion när respondenten menar att den interna granskningen innebär ett förarbete till den externa men anser samtidigt att enbart intern verifiering kan skada förtroendefrågan i och med att denna görs inom företaget och kan bli subjektiv. KPMG:s respondent framlägger likaså positiva aspekter och menar att de interna kontrollerna ska säkerställa att informationen är korrekt. Den interna granskningen anses av representanten från Öhrlings PWC vara viktig och underlättar för den externa granskningen. Har företag internrevision, interna kontroller, dokumentation samt en struktur för kvalitetssäkring internt på plats, reduceras det externa granskningsarbetet och kostnaderna med det.

### **Frivilligheten**

Deloitte, Ernst & Young samt Öhrlings PWC försöker samtliga belysa de fördelar en extern granskning kan innebära genom att promota tjänsten och dess värde den bidrar med bland företag medan KPMG anser att företag ska inneha en egen vilja att bli externt bestyrkta. Samtliga revisionsbolag anser dessutom att frivilligheten beträffande granskning av hållbarhetsredovisning är positiv. Ernst & Youngs representant menar här att många kommer att använda sig av denna tjänst om revisionsbyrån får möjligheten att förklara samt visa att detta har ett värde som tillförs företaget. Enligt KPMG är det upp till bolag själva att förstå vikten av den och att besluta om resurser ska läggas på den externa granskningen. Likaså är frivilligheten positivt uppfattad av Öhrlings PWC, än så länge finns det allt för många obesvarade frågor när det gäller metodik, uppförande och standarder vilket gör att företag behöver tid på sig för att tydligare bestämma hur redovisningen av hållbarhetsområdet ska ske inom organisationen.

### **Upplevelsen kring granskningen i helhet**

Deloitte anser sig inte se några indikationer på att företag har uppfattat hållbarhetsredovisningsgranskningen som negativ utan att processen i de företag som har granskats har gått bra. Representanten lyfter fram att det handlar om en mognadsprocess och att den externa parten får kommunicera och stötta företag med bättre pricksäkerhet i siffrorna. Enligt KPMG har de företag som representanten varit i kontakt med uppfattat hållbarhetsredovisningen som värdefull. Utifrån vår intervju med Ernst & Young sägs att de uppdrag som har utförts har fungerat väl men representanten lyfter emellertid även fram att det har funnits osäkerheter på området i och med att konceptet är relativt nytt och att det därmed inte har utvecklats någon riktig praxis på området. Som helhet har processen gått bra och företag har varit lyhörda och villiga att utvecklas. De företag Öhrling PWC har granskat har insett det värdefulla med tjänsten och att kvaliteten på redovisningen samt förståelsen för dessa frågor hos ledning och styrelse ökar. Revisionsbyråns uppfattning är att tjänsten bidrar till ett så kallat *”added value”*.

## 4.2.2 Företagens upplevelser

Nedan återges inledande var och en av företagens syn på extern granskning samt vad de anser är drivkrafterna bakom denna.

### **Alltransport i Östergötland AB**

Företaget har låtit granska sin hållbarhetsredovisning av extern part i två år. Som helhet är synen på extern granskning enligt projektledaren för hållbarhetsredovisningen att denna bidrar till egen kontroll när den upprättas för första eller andra gången, då oberoende verifiering innebär en hjälp till utveckling av en korrekt struktur. Den externa granskningen ses som en möjlighet till trovärdighet ur samhällets ögon, när en produkt eller liknande har granskats av en tredje part, ökar den i värde och den går att lita på. För Alltransport i Östergötland AB bidrar den externa granskningen till att företaget tvingas inse problemområden som tidigare har kunnat bortses ifrån. Respondenten menar även att granskning kan bidra till större säkerhet, närmare bestämt att informationen stämmer överens, är korrekt samt följer en viss standard. Detta bidrar i sig till att trovärdigheten mot intressenterna ökar och att dessa kan förlita sig på den information som förmedlas. Granskningen medför även ökad jämförelsemöjlighet med andra företag på marknaden och företagets representant avslutar sitt resonemang med att belysa att information som granskats blir mer korrekt än om endast egna bedömningar görs. Drivkraften bakom extern granskning är för Alltransport i Östergötland AB att styrelsen samt ledningen i företaget är aktiva och stödjer arbetet med hållbarhetsredovisning och hållbarhet i allmänhet. Organisationen har insikt i att det är hållbara företag som överlever på marknaden och granskningen ses som en strategisk fråga inom Alltransport i Östergötland AB. I och med den externa verifieringen ställs högre krav på projektledaren själv och på att säkerställa att den dokumentation som görs är korrekt och innebär att det ska finnas bakomliggande stöd för den information som redovisas. Tidigare har informationen kunnat bestå av egna åsikter i en större grad men i och med att bakomliggande fakta krävs bidrar granskningen till bättre insikter inom företaget Alltransport i Östergötland AB. Ytterligare en effekt av att låta sin hållbarhetsredovisning bli granskad anser respondenten vara medarbetarnas medverkan och den känsla av samhörighet som uppstår i samband med arbete i stora projekt.

### **Folksam**

Även Folksam har nyttjat den externa granskningstjänsten i två år och synen på att hållbarhetsredovisning blir granskad är positiv. Enligt respondenten har denna hjälpt miljöchefen att påverka andra enheter att ta fram det material och de siffror som krävs. Samtliga inom företaget är inte lika entusiastiska som den medverkande själv och menar därför att den externa granskningen bidrar till att det finns en stadga för att materialet måste tas fram. Den externa granskningen har för Folksam bidragit till att informationen verifieras och att det finns dokument över ingående parametrar, vilket i sig leder till bättre struktur. Respondenten menar vidare att det är ett anständighetskrav att låta en extern part granska då detta leder till att företaget kan visa att det som sägs faktiskt är sant. Kunskap har även erhållits kring systematiken i standarden genom revisionsbyråns information. Ett stort fokus ligger således inom Folksam på denna tjänst men än så länge är själva innehållet i redovisningen det viktigaste. Granskningsprocessen och den standard företaget rättar sig efter anses bidra till ökad jämförbarhet med andra företag som redovisar enligt samma riktlinjer. När det kommer till Folksams drivkrafter bakom extern granskning menar respondenten att *”det hela nog gav sig naturligt”* eftersom organisationen kände att det var dags att ta nästa steg, en viktig vidareutveckling. Folksam anser sig vara bra på det företaget gör och har därför aldrig varit oroliga för att en granskning skulle innebära att grova fel upptäcks. Respondenten menar att det för bolaget finns en risk i transparensens tecken om det inte finns en oberoende

part som verifierar det som Folksam påstår. I och med att företaget väljer att granska sin hållbarhetsredovisning minimeras de risker som finns vad gäller kritik från media eller andra parter för aspekter som inte redogörs för. Vidare anser respondenten att extern granskning är en utveckling inom området och att det i framtiden kommer att vara ett viktigt moment för företaget.

### **Stockholms läns landsting**

Organisationen har erfarit extern granskning under år 2000, samt från år 2003 till och med idag och ett eget revisionskontor granskade hållbarhetsredovisningen år 2001 samt 2002. Synen på extern granskning är väldigt positiv hos Stockholms läns landsting då respondenten lyfter fram att det i detta slag av redovisning finns en hel del mått av subjektivitet i olika bedömningar. Exempelvis nämns avgränsningar, beräkningar samt vilka antaganden som kan göras. I och med att det alltid finns flera sätt att resonera på är det positivt att en extern granskare, som är oberoende, ser över de bedömningar som görs. Denne menar att även den mest ärlige och ambitiöse kan frestas till att göra en bedömning som bidrar till att förbestämda mål nås. För Stockholms läns landsting bidrar extern verifiering till att nya synpunkter framkommer i processen vilket har lett till ökad tydlighet, och som respondenten uttrycker: *”det är lätt att man blir lite hemmablind när man skriver och antar att alla förstår och då kan revisorerna hjälpa till att göra vissa saker tydligare”*. Dessutom framhäver miljöcontrollern att granskningen är lärorik och att den egna arbetsprocessen förbättras varje år samt att den ger ökad trovärdighet förutsatt att intressenter känner till och förstår skillnaden på en bestyrkt och obestyrkt hållbarhetsredovisning. Drivkrafter bakom extern verifiering är enligt Stockholms läns landsting att företaget vill vara trovärdigt och hålla en hög nivå på det miljö- samt hållbarhetsarbete som utförs och respondenten menar att granskningen är en del av den höga nivån. Vid jämförelsen av om hållbarhetsredovisningen inte blivit externt granskad tillför verifieringen att de redovisningar respondenten har upprättat har blivit bättre, där respondenten belyser att vissa delar har blivit mer objektivt formulerade. Denne tillägger även att viktiga upplysningar har tillkommit och att aspekter har förtydligats samt förklarats på ett mer korrekt sätt.

### **Vin & Sprit Group AB**

Detta företag har likväl granskat sin hållbarhetsredovisning externt i två år och sammanfattningsvis anser respondenten att denna tjänst är bra i sak och inom organisationen är man positiva till och tacksamma över att ha genomfört denna. Den ansvarige för arbetet med Corporate Responsibility belyser emellertid att det inte får glömmas bort att de som vinner väldigt mycket på den externa granskningen är konsulterna själva. Området innefattar väldigt stora förtjänster och respondenten menar därmed att det är självklart att konsulterna givetvis lyfter fram granskning som nödvändig för trovärdigheten. Den medverkande anser att granskningen är ett stort plus för trovärdigheten och att hållbarhetsdelen behandlas likvärdigt resten av årsredovisningen men denne vill klargöra att själva bestyrkandet kan bli så viktigt att själva arbetet med frågorna hamnar i skymundan. Hållbarhetsredovisningsgranskningen ger ett bidrag till Vin & Sprit Group AB genom att processerna och rutinerna i företaget skärps från gång till gång. Det som redovisas anses inte bli mer sant i och med extern verifiering men respondenten urskiljer förbättrade processer samt effektiviseringar utifrån den oberoende parten. Granskningen har därmed bidragit till hjälp för företaget i själva processen med att komma fram till hur inrapporteringen har gått till, vilka underlag som har varit betydelsefulla, hur dataöverföring har fungerat samt vilka beräkningsmetoder som har använts. Sammanfattningsvis anser därmed representanten från Vin & Sprit Group AB att enbart en revision av själva processen skulle vara väldigt värdefull. Företagets hållbarhetsredovisning uppnår den högsta nivån, det vill säga ett A. För att företaget inte

endast själva ska anse att de uppnår detta har de som sagt valt att få den verifierad, A+. Respondenten menar att den här processen, och hur det arbetas med hållbarhetsfrågorna, skapar stor trovärdighet men är dock noga med att understryka att ett A+ inte betyder att företaget är bättre eller sämre än någon annan på att arbeta med dessa frågor. För företagets del har granskningen och därmed trovärdighetsperspektivet varit betydelsefullt för både säljare samt köpare vid försäljningen av Vin & Sprit Group AB. Granskningen leder till att en större tilltro existerar och att företaget kan visa att de faktiskt förstår vad de håller på med. Drivkrafter bakom extern granskning anses inom företaget vara transparensen när det rör vilka framgångar och tillkortakommanden företaget har haft. Representanten från Vin & Sprit Group AB beskriver att företaget hade som mål att vara det mest ansvarfulla företaget i branschen och tydliggöra vad företaget vill, hur det tänker samt vilka mål och nyckeltal som finns och att en granskning upplevdes nödvändig för att företaget ens skulle kunna uttala sig om att vara en A-redovisning. Hade målet istället varit en C-redovisning tror emellertid inte respondenten att redovisningen hade granskats externt, utan att en verifiering av processerna hade varit mer väsentlig. Som helhet kan därför drivkraften bakom extern granskning vara att processerna och system blir synade med nya fräscha ögon. Vid sidan av att den externa granskningen har inneburit uppmärksamhet för företaget, och att Vin & Sprit Group AB sprider ett gott exempel har bestyrkandet bidragit till att svagheter som finns inom organisationen framkommit, som utan den externa granskningen inte hade lyfts fram. Samtidigt resonerar den ansvarige för arbetet med Corporate Responsibility att granskningen även tillför en god signal till de anställda, att företaget visar att de bryr sig om att tid läggs ner på inrapportering och att organisationen stöttar dessa i det arbetet. Vidare visar företaget, med granskningen, att koncernledningen tar hållbarhetsfrågor på lika stort allvar som den finansiella rapporteringen vilket är en bra signal till samtliga delar i verksamheten.

### **Sandvik**

Sandvik har erfårit en hållbarhetsredovisningsgranskning och ska nu för år 2008 göra sin andra, och företagets syn på denna tjänst är att den är viktig samt att den oberoende parten kan bestyrka att innehållet är av bra kvalitet. Granskningen ses även som positiv i och med att företagets interna processer fungerar bättre då vetskapen om en extern granskare finns därmed bidrar till att kvaliteten i de data som samlas in upprätthålls på ett annat sätt. Enligt den ansvarige för CSR-arbetet är även trovärdigheten i informationens innehåll ett viktigt bidrag som granskningen medför. För Sandvik är det naturligt att även en hållbarhetsredovisning, precis som en årsredovisning, ska granskas då syftet är det samma, det vill säga att trovärdigheten ska öka i det som redovisas. Vad som mer är drivkraften bakom den externa granskningen är intressenters förväntningar utifrån den ovannämnda aspekten samt att företaget vill vara ett hållbart bolag, värt att investera i. Den trovärdighet som skapas hos intressenterna är viktigt för företagets image och på sikt ser respondenten att detta kan leda till bättre affärer med hållbara företag.

### **Problematik**

Alltransport i Östergötland AB anser att den största problematiken kring konceptet hållbarhetsredovisning är de tre nivåer GRI använder sig av, A, B samt C. Respondenten framför att missuppfattningar kan finnas beträffande dessa, att ett A, B eller C inte visar företagets styrka, eller hur bra de är i hållbarhetsfrågorna, utan endast hur mycket som rapporteras i hållbarhetsredovisningen. Problemet med själva granskningen anser projektledaren för hållbarhetsredovisning kan vara att det blir en slags tävling för vissa företag och att den endast utförs för rapportens och inte för arbetets skull. Respondenten ser emellertid inga tydliga problem i samband med granskningsprocessen som utförs av extern part. Den kostnad som bestyrkandestämpeln innebär är möjligen inte värd att betala men detta



vägs upp av allt som granskningen i övrigt genererar till företaget. Exempelvis beskrivs uppförandet av rutiner och säkerställandet av information samt att en kontinuerlig uppföljning av fasta mål och mätpunkter görs. Detta leder i sig till internkontroller och verifiering av information som tidigare inte har uppmärksammats. När det gäller kostnaden för granskningsuppdraget framhåller respondenten att det än så länge finns för få revisorer med kunskap kring detta varför priserna hålls höga. Den externa granskningen ses utifrån intressenterna, enligt projektledaren för hållbarhetsredovisning, inte som något negativt, utan respondenten menar att granskningen medför att läsaren med större säkerhet kan förlita sig på den redovisade informationen om den är granskad.

I allmänhet anser Folksam representant att det i efterhand kan bli problematiskt om företag inte granskar sin hållbarhetsredovisning externt. Media eller övriga parter kan ifrågasätta varför ett företag som gör mycket bra, när det gäller hållbarhetsfrågor, inte låter denna verifieras och att svar som ”det kostar för mycket”, ”det är inte värt det” eller ”ni får lita på vårt ord” inte är tillräckliga. Folksam har inte upplevt några större svårigheter i samband med granskningsprocessen. Granskningen kräver svar på väldigt många detaljfrågor vilket bidrar till att hållbarhetsredovisningen har blivit mer arbetsmässigt betungade än tidigare men att den samtidigt bidrar till bättre trygghet och systematik internt. Fortsättningsvis anser miljöchefen på Folksam att det inte finns någon negativ aspekt utifrån intressenternas perspektiv med att redovisningar är externt granskade. Företaget är väldigt noga med att det som påstås göras inom bolaget verkligen genomförs men det vore däremot värre om redovisningen till större del bestod av ”vackra formuleringar”. Enligt Stockholms läns landsting finns egentligen inte några större problemområden i samband med granskningsprocessen som utförs av extern part. Det positiva överväger men respondenten resonerar kring att det alltid är enklare att diskutera med sig själv och att arbetet kräver mer när en extern part involverar sina åsikter. Ibland upplever respondenten att meningsskiljaktigheter uppstår och att revisorer ibland kan ha ett ”fyrkantigt utgångsläge” i en diskussion men är noga med att understryka att en lösning, som båda parter varit nöjda med, har kommit fram. Vad gäller negativa aspekter, utifrån intressenterna, när det kommer till hållbarhetsredovisningsgranskning, har inte Stockholms läns landsting några större synpunkter förutom att granskningen kan innebära att texten i redovisningen blir omfattande, men att detta endast är en layoutfråga som kan lösas.

Vin & Sprit Group AB hoppas att det inte kommer att finnas någon problematik när det gäller att företag inte granskar sin hållbarhetsredovisning externt. Respondenten är av förhoppningen att det på företag finns kompetenta personer som arbetar med dessa frågor och att det därmed inte är något problem om redovisningen inte granskas. Görs en integrerad årsredovisning, och denna granskas externt, anser däremot respondenten att detta visar på att företag tar frågorna på allvar och att arbetet kommuniceras både externt och internt. Om företag har uppfattningen att detta inte är en viktig fråga kan granskningen uteslutas, den ansvarige för arbetet med Corporate Responsibility menar här att det är synd om granskningen endast blir en marknadsföringssymbol och inte en kvalitetsbeteckning. Granskningsprocessen har inte upplevts som problematisk förutom praktiska aspekter som emellertid alltid hör till olika processer, exempelvis problem att få till stånd möten. Beträffande huruvida respondenten anser att intressenter kan uppleva negativa aspekter med hållbarhetsredovisningsgranskningen, från extern part, resoneras det återigen kring värdet av ”pluset” som bestyrkningen innebär. Representanten från Vin & Sprit Group AB menar här att det är kritiskt att ”pluset” tolkas på ett korrekt sätt, det vill säga att denna signatur inte har något att göra med hur företag arbetar med dessa frågor utan endast har med hållbarhetsredovisningen att göra. Tolkas inte ”pluset” på rätt sätt kan det enligt respondenten

innebära att vissa intressenter kan bli upprörda men framgår det tydligt vad betydelsen är ses inget problem med det hela. Enligt representanten från Sandvik kan det finnas problem för företag som inte låter redovisningen granskas i och med att en misstänksamhet kan uppstå då företag inte väljer att öppet berätta om sitt hållbarhetsarbete och resultatet av detta. Sandviks respondent anser inte att själva granskningsprocessen innebär problematik utan att denna har tillfört mycket, bland annat en stor hjälp vid företagets intressentdialoger. I fråga om det finns några negativa aspekter utifrån intressenternas tycke med detta ser den ansvarige för CSR-arbetet inte att det råder några större aspekter förutom själva kostnaderna.

### **Varför granskning?**

För Alltransport i Östergötland AB är den tydligaste anledningen för företag, att låta sin hållbarhetsredovisning granskas, tillförlitligheten och att följa vissa ramar. Hållbarhetsredovisningen beskriver tillsammans med årsredovisningen en tydlig och balanserad information och det är minst lika viktigt att hållbarhetsredovisningen är granskad. Detta bidrar till att uppfattningar och bedömningar om hur hållbar och långsiktig den är kan göras. Respondenten menar vidare att den största anledningen till att företag inte väljer att granska, relateras till kostnadsfrågan samt att det är resurskrävande för en produkt som inte kräver granskning. I Folksams fall är även denna respondent av uppfattningen att extern granskning av oberoende part bidrar till trovärdighet, denna menar även att "trycket" från intressenter inom detta område kommer att växa vilket i sig kan komma att innebära att företag blir tvungna att acceptera extern granskning för att vara med i konkurrensen. Miljöchefen uttrycker sig på detta sätt i resonemanget: "*hållbarhetsredovisningen kommer att tillhöra B-laget om den inte är externt reviderad*". Folksams respondent belyser brist på insiktsfullhet när det rör vad som krävs av företag idag, varför de företag som upprättar hållbarhetsredovisning inte väljer att få dessa externt granskade. Än så länge menar miljöchefen att det accepteras att en hållbarhetsredovisning inte granskas men att tjänsten inom några år kommer att behövas för att undvika risk för kritik. Beträffande Stockholms läns landsting menar miljöcontrollern att ett företag ska granska sin hållbarhetsredovisning då den i och med detta läses med andra ögon, det vill säga den upplevs mer trovärdig. Företaget lyfter fram att orsaker till att företag ej nyttjar granskningstjänsten kan vara att granskningen inte tillför något med avseende på syftet med hållbarhetsredovisningen eller att det är en marknadsföringsfråga för revisorer.

Vin & Sprit Group AB anser att det inte är nödvändigt för alla företag att få sin hållbarhetsredovisning granskad. Respondenten uttrycker att det beror på vad företaget i sig vill med sitt arbete och vill inte ha någon åsikt om att andra företag ska göra på ett eller annat sätt. Däremot uppger den ansvarige för arbetet med Corporate Responsibility att ett företag som redovisar och vill tillmäta sin hållbarhetsredovisning samma värde som sin finansiella redovisning ska låta någon extern part granska denna så att dessa frågor erhåller samma tyngd. Respondenten menar att det är okej för bolag att redovisa sitt arbete på andra sätt men tillägger att företag som aktivt väljer att redovisa dessa frågor i en årsredovisning, eller i en separat hållbarhetsredovisning, bör granska denna då läsare i och med det kan känna sig tryggare i det som redovisas. Respondenten från Vin & Sprit Group AB anser att anledningen till att relativt få företag låter granska sin hållbarhetsredovisning externt kan bero på att det är dyrt samt att det eventuellt råder en viss okunskap eftersom området som sådant är förhållandevis nytt jämfört med den finansiella redovisningen. Denne menar även att många företag vill få igång sitt arbete och vill ha något att redovisa innan dessa väljer att låta den bli externt granskad. Dessutom kräver detta arbete en stark budget samt en övertygad företagsledning och är budgeten begränsad kanske organisationer använder resurserna till att driva arbetet framåt, istället för att låta granska redovisningen externt. Sandvik anser att andra

företag, som ännu inte tar del av granskningstjänsten bör göra det för att precis som de själva få en kvalitetssäkring av den redovisade informationen. Denne tror även att det är relativt få bolag som väljer att granskas externt beroende på kostnadsfrågor samt på hur seriöst arbetet bedrivs, vad gäller dessa frågor inom företagen.

### **Intern granskning**

Inom Alltransport i Östergötland AB finns en grupp som arbetar med hållbarhetsredovisning och personerna inom denna granskar varandra och fungerar som en granskningsinstans. Dessutom finns det personer som i slutet av processen läser igenom produkten och lämnar synpunkter om avvikanden. Respondenten menar därmed att det finns en intern men "extern granskare" till funktionen som är oberoende till projektet. Inom vissa avdelningar finns även personer som har möjlighet och kunskap samt kännedom om hela företaget och som därmed kan göra en bedömning om hållbarhetsredovisningen är rimlig eller om denna avviker från verkligheten. Alltransport i Östergötland AB:s representant tror inte att den interna genomläsningen bidrar med så mycket i jämförelse med den externa granskningen. Däremot ses denna process som kunskapsgivande i och med att personer inom organisationen ifrågasätter varandra. Detta bidrar i sig till att vissa aspekter behöver förklaras vilket kan bidra till tydligare rutiner samt att de personer som arbetar med hållbarhetsfrågor erhåller en bekräftelse på att arbetet görs på ett korrekt sätt. Respondenten anser vidare att den interna granskningen är en viktig kontroll innan överlämnandet till extern part. Inom Folksam görs interna kontroller i och med att de ansvariga för varje område ska vara en garant för att innehållet är korrekt men det finns inte någon utpräglad intern revision som är likvärdig den externa granskningen. Respondenten anser att den externa verifieringen är tillräcklig då verifiering egentligen inte kan göras på mer än ett sätt men att den interna processen fungerar som ett förarbete. Stockholms läns landsting har tidigare använt sig av intern granskning av hållbarhetsredovisning istället för extern, i dagsläget när extern verifiering används finns emellertid ingen internrevision av själva redovisningen eftersom den externa anses vara tillräcklig. Vin & Sprit Group AB använder sig inte av internrevision när det gäller hållbarhetsredovisningen men respondenten tillägger att produktionsanläggningarna granskas internt. Beträffande Sandvik anger respondenten att företaget nyttjar intern granskning i och med att de har en arbetsgrupp som bygger på internrevisionsarbete och menar att denna tjänst försäkrar företaget om att de håller på med vad de ska göra.

### **Frivilligheten**

Alltransport i Östergötland AB:s representant har åsikten att det är positivt att hållbarhetsredovisningens upprättande, och granskningen av denna, är frivillig för privata företag men tror att det med tiden kommer att bli obligatoriskt såsom för statligt ägda bolag. Dessutom menar denne att kunderna kommer att kräva detta och att företag som tar dessa frågor på allvar kommer att inse och förstå dess relevans. Projektledaren för hållbarhetsredovisningen uttrycker sig följande i resonemanget: *"är man ett företag som tar ansvar och tas ett strategiskt beslut i dessa frågor är det inte frivilligt längre"*. När det kommer till Folksams åsikt i detta menar miljöchefen att det bästa vore om samtliga företag inser att en hållbarhetsredovisning bidrar till trovärdighet och att organisationer diskvalificerar sig själva genom att inte upprätta denna eller att inte låta redovisningen bli granskad externt. Vidare menar respondenten att det skulle vara synd om lagstiftning skulle krävas i frågan även om det i sig skulle tjäna ett gott syfte. Stockholms läns landsting miljöcontroller är av samma åsikt och uttrycker att ordet redovisning förpliktigar trovärdighet och att den därmed borde vara granskad men kan inte uttala sig om huruvida lagstiftning krävs på området. Även den ansvarige för arbetet med Corporate Responsibility på Vin & Sprit Group AB uppger att frivilligheten är viktig då upprättandet av hållbarhetsredovisning är

tidskrävande och att det för vissa företag ibland kan vara mer betydelsefullt att fokusera på det interna arbetet snarare än att kommunicera detta. Respondentens resonemang kan sammanfattas i att tvånget att redovisa inte är det viktigaste utan att det istället borde vara ett obligatorium att utveckla hållbarhetsarbetet inom företaget. I frågan som rör frivilligheten i upprättandet och granskningen av hållbarhetsredovisning, för privata företag, menar respondenten från Sandvik att det kanske kan vara enklare att sätta igång arbetet om lag existerar men menar att företag borde ha en drivkraft i alla fall.

### **Upplevelsen kring granskningen i helhet**

I helhet anser Alltransport i Östergötland AB att granskningen är en nödvändig aktivitet som dessutom medför mycket nytta då den sätter extra press samt kontroll på de aktiviteter som genomförs. Respondenten framför emellertid att granskning av hållbarhetsredovisning är svårare än vid den finansiella då mycket av informationen är kvalitativ vilket kräver mer bedömning, omfattning samt kunskap om hållbarhetsinformationen. Folksam upplever likväl denna tjänst positivt och belyser att företaget har erhållit bättre insikt i hur standarden fungerar samt att den interna viljan att insamla den information som krävs har ökat i och med arbetet med denna redovisning. Stockholms läns landsting och Sandvik delar samma åsikt när det gäller tjänstens positiva bidrag. Vin & Sprit Group AB belyser att en ökad trovärdighet samt trygghet har uppnåtts men tillägger att det i och med att företaget nu är uppköpt av Pernod Ricard är tveksamt om den nordiska organisationen kommer att upprätta en egen redovisning och använda resurser till att låta granska denna externt.

### **Framtiden**

Samtliga medverkande revisionsbyråer har uppfattningen att trenden, att granska hållbarhetsredovisningar externt, går i en uppåtstigande riktning precis som de tror att antalet hållbarhetsredovisningar kommer att öka. Exempelvis säger KPMG:s representant att företag som ska granskas ska vara relativt redovisningsmogna och att det därmed inte finns något värde i att granska företag som befinner sig i en uppbyggnadsfas. Den ansvarige för utveckling och etablering av hållbar affärsutveckling på Öhrlings PWC tror dessutom att hållbarhetsredovisning och dess granskning med tiden kommer att bli en självklar del i ett välskött företags rapportering och redovisning. När det kommer till företagens framtidsblickar redogörs det även för en tro på ökad användning av extern granskning. Alltransport i Östergötland AB menar att många företag säkerligen kommer att använda sig av någon slags granskning för att öka trovärdigheten samt säkerställa att informationen är korrekt. Folksam är inte säkra på hur det kommer att se ut om några år men är av uppfattningen att hållbarhetsredovisningen har kommit för att stanna med en extern granskning. Beträffande Stockholms läns landsting uttrycks att kravet på statligt ägda företag samt att följa GRI kommer att sprida sig till den privata sektorn och menar därmed att granskningen av hållbarhetsredovisning kommer att öka. Vin & Sprit Group AB:s representant har en förhoppning om att hållbarhetsredovisning i framtiden inte kommer att vara en separat del utan att den istället kommer att ingå i årsredovisningen som en naturlig del och att diskussionen kring granskningen av den försvinner i och med att den totala informationen blir bestyrkt. Slutligen menar Sandvik att frivilligheten kommer att fortsätta och att kvaliteten på redovisningen, och det interna arbetet som bedrivs, kommer att öka kontinuerligt.

# 5

## DISKUSSION

*Med utgångspunkt i vårt syfte, vår problemställning och vår teoretiska referensram, samt det empiriska materialet, ämnar vi här att föra en diskussion kring företagens samt revisorernas upplevelser och uppfattningar kring hållbarhetsredovisningsgranskning och dess bidrag. Kapitlet är främst uppdelat utefter empirikapitlet, kapitel 4 "Synen på granskningens bidrag" och dess teman för att relatera och diskutera på bästa möjliga sätt, men rubriceringen är ej fullständigt densamma.*

### 5.1 Hållbarhetsredovisning i stort

För att inleda vår diskussion samt ge läsaren en tydligare bild över vad intervjuerna har givit, börjar vi med att återge syftet med uppsatsen, vilket kommer att underlätta relaterandet samt reflektionerna kring vad vi vill få fram med studien, i relation till teorierna.

Vårt syfte är att studera vad den externa granskningen av hållbarhetsredovisningen för med sig för de företag som låtit granska denna, genom att fokusera på fördelar samt problem som ett antal företag uppfattar. Vårt syfte med studien är att få kunskap om synen på hållbarhetsredovisningsgranskning och dess bidrag hos ett antal företag vilket vi gör genom att intervjua de fem som har fått pris för bästa hållbarhetsredovisning år 2007 och som nyttjat granskningstjänsten. Vi är samtidigt intresserade av att intervjua revisorer som har utfört granskning av denna, hur dessa uppfattar fördelar samt problem för företagen i och med att hållbarhetsredovisningen granskas. Vi ämnar även i korthet beröra allmänna uppfattningar i företagen, samt hos revisorerna, beträffande vad en hållbarhetsredovisning medför för företag i det stora hela.

#### Corporate Social Responsibility

I de företag som medverkar i vår undersökning har vi, trots att vi inte har diskuterat arbetet som bedrivs i frågorna, tydligt märkt att dessa lägger stor vikt på området. Vi har i våra intervjuer inte fokuserat på att undersöka själva arbetet med de olika delar som hållbarhetsredovisning innehåller, varför vi inte utförligt diskuterar begreppet CSR och vilka nivåer företagen uppnått i Carrolls (1991) "pyramide of CSR". Vi anser emellertid att vi kan likna de fem företagens arbete med den tredje nivån, det etiska ansvaret i "the pyramide of CSR". Det *ekonomiska ansvaret* uppfyller samtliga då detta är en förutsättning för fortlevnad. Vi kan vidare även konstatera att det *legala ansvaret* troligtvis fullgörs i och med att företag, enligt denna aspekt, ska hålla sig inom lagen när verksamheten bedrivs (Carroll, 1991). Vårt urval består av, som vi ser det, seriösa företag och vi kan därmed utgå från att det legala ansvaret är tillgodosett men hållbarhetsredovisning är däremot i dagsläget inte lagstadgat förutom beträffande statligt ägda företag. För privatägda företag finns därmed inte något legalt ansvar när det rör upprättandet av denna redovisning. Vi kan urskilja en viss skillnad mellan de två företag som har ett legalt ansvar att upprätta hållbarhetsredovisning, Vin & Sprit Group AB som innan försäljningen till Pernod Ricard var statligt ägt samt Stockholms läns landsting. Denna skillnad ligger i att Stockholms läns landsting först och främst nämner lagkravet, samt det beslut politiker tagit, angående mål som ska uppnås som anledning till varför företaget framställer hållbarhetsredovisning. Fortsättningsvis, i diskussionen, nämner även respondenten att redovisningen används för att miljöarbetet ska kunna kommuniceras

externt och att allmänheten därmed erhåller en uppfattning kring deras arbete med hållbara frågor.

Beträffande Vin & Sprit Group AB menar den ansvarige för arbetet med Corporate Responsibility att företaget är under krav att framställa sin hållbarhetsredovisning men att de har framställt en sådan sedan lång tid tillbaka, innan kravet kom. Utifrån detta anser vi att Vin & Sprit Group AB i större utsträckning uppfyller det etiska ansvaret, som enligt Carroll (1991) innebär att det existerar förväntningar och normer som samhällets intressenter innehar. Stockholms läns landsting verkar ha ett större fokus på lagkravet medan Vin & Sprit Group AB främst vill kommunicera vad företaget gör på området, för att finnas kvar på marknaden långsiktigt. De resterande tre företagen upprättar hållbarhetsredovisning trots att dessa inte har ett legalt ansvar vad gäller just detta. Vi anser därför att det etiska ansvaret i Carrolls (1991) modell syns starkt i och med att företagen genom sitt arbete med dessa frågor, samt med hållbarhetsredovisningen, vill skapa trovärdighet gentemot sina intressenter. Wan-Jan (2006) beskriver att CSR är svårdefinierbart samt att begreppet innefattar olika handlingar i och med att organisationer arbetar med olika inriktningar. Författaren diskuterar emellertid att CSR hos företag har blivit en förutsättning för att tillfredsställa sina intressentgrupper (Wan-Jan, 2006) och i vår studie ser vi att samtliga på något vis hänvisar till sina intressenter när respondenterna från företagen diskuterar hållbarhetsredovisning. Detta visar sig exempelvis när Alltransport i Östergötland AB uttalar sig om att relevansen med hållbarhetsredovisningen är att kunna kommunicera arbetet till omvärlden och att denna redovisning är ett medel för att involvera samhället i företagets arbete. Likaså uttrycker Folksam att hållbarhetsredovisningen främst framställs för att tillgodose intressenter, såsom företagsvärlden eller forskarvärlden. Även Sandvik formulerar tydligt att intressenter, såsom aktieägare och kunder är den mest angelägna anledningen till att upprätta hållbarhetsredovisning. Utifrån ovanstående resonemang kan vi sammanfattningsvis se att samtliga fem företag tar ett ansvar som inte endast relateras till ekonomiska drivkrafter eller befintligt lagkrav, trots att dessa två delar även de är viktiga. Det handlar således även i stor utsträckning om den etiska aspekten och om ett utvidgat ansvarstagande.

### **Hållbarhet och hållbarhetsredovisningens drivkrafter samt bidrag**

Hållbar utveckling har sedan lång tid tillbaka, närmare bestämt sedan Bruntlandsrapporten gavs ut 1987, varit en viktig term inom affärsvärlden (Krajnc, 2005) vilket vi även har upptäckt genom våra diskussioner med respondenterna från företagen samt revisionsbyråerna. Revisionsbolagen Deloitte samt KPMG skildrar hållbarhetsredovisningen som ett viktigt dokument som ger företag möjlighet att kommunicera sitt interna arbete till externa parter. Även Ernst & Young samt Öhrlings PWC framhäver en positiv syn kring denna redovisning och menar att detta är ett viktigt område som befinner sig i en utvecklingsfas. Ernst & Young nämner även att det för företag borde vara viktigt att bidra med ett bättre hållbarhetsklimat. I Sverige arbetar säkerligen många företag med hållbara frågor men vi menar att mängden möjligen inte redovisar detta i ett separat dokument, vilket även styrks av Larsson et al (2008) som framhäver att hälften av större företag i Sverige upprättar hållbarhetsredovisning. Vi är såsom respondenterna från företagen övertygade om att en av de betydelsefulla delarna med att framställa hållbarhetsredovisning är vad detta arbete bidrar med internt. Som exempel kan vi här hänvisa till Alltransport i Östergötland AB:s respondent som tydligt uttrycker att själva arbetet, som kräver involvering av externa intressenter samt medarbetare, genererar det största värdet för företaget och inte själva redovisningen i sig. Vi ser trots detta att företag i allmänhet även borde vara benägna att kommunicera arbetet externt. Miljödebatten och etiska ståndpunkter är aktuella och kan komma att bli en viktig del i intressenters situation som konsumenter och därmed deras val av företag. Walker (2008) framhäver även detta och menar

att konsumenter och investerare i en allt högre utsträckning tar konsumtionsbeslut baserat på företags ageranden för miljön. Enligt Mccuaig (2006), och som dessutom revisorerna i vår studie framhåller, är hållbarhetsredovisningen en viktig källa som förmedlar detaljerad information och vi menar därför att ett företag som vill ta sitt ansvarstagande till en ny nivå, och visa vad som utträttas i frågan, kan använda denna redovisning som ett viktigt kommunikationsverktyg externt. Trots den interna relevansen i och med arbetet med hållbarhetsredovisning ska företag utifrån vår ståndpunkt i slutändan även vinna mer än intern utveckling eftersom ett företags överlevnad i hög utsträckning bygger på att intressenter ska välja ett företag framför ett annat. I och med att hållbarhetsdebatten blir mer betydelsefull i samhället (se exempelvis Buchholz, 1998 samt Robins, 2006) anser vi därmed att det kan vara strategiskt att redovisa sitt arbete genom en hållbarhetsredovisning. Samtliga företag i vår studie väljer att redogöra för sitt arbete systematiskt i en hållbarhetsredovisning och uttalar sig mycket om det internt genererade värdet, som vi kommer att diskutera mer grundläggande i avsnittet om granskningen, 5.2 "Hållbarhetsredovisningsgranskningen". Vi kan emellertid även, trots att inte något företag uttryckligen nämner att hållbarhetsredovisningen som speglar dessa frågor fungerar som en konkurrensfördel, vilket bland annat Schaltegger et al (2006) samt Walker (2008) resonerar kring, urskilja att ett sådant tycke finns. Folksam respondent nämner exempelvis att organisationen fungerar i en hög konkurrens och att kunder eventuellt väljer Folksam beroende på att företaget arbetar med frågor som hållbarhetsredovisningen berör. Även Alltransport i Östergötland AB anser vi använder det arbete vilket hållbarhetsredovisningen innefattar som konkurrensarbete då projektledaren för hållbarhetsredovisningen i organisationen är medveten om att det är ansvarsfulla och hållbara organisationer som överlever på marknaden. Likaså uttrycker Vin & Sprit Group AB detta genom att organisationen har som mål att vara det mest ansvarsfulla företaget inom sin bransch. Slutligen menar Sandvik att företaget vill vara ett hållbart bolag som är värt att investera i och vi kan på så vis tolka att nästintill samtliga av de fem företagen uttalat anser att upprättandet av en hållbarhetsredovisning drivs av konkurrenstryck.

Förutom konkurrensfördelar uppger även Schaltegger (2008) att hållbarhetsredovisningen bidrar till ökad transparens vilket företagen i studien lägger stor vikt vid när dessa behandlar varför denna redovisning ska upprättas. Ordet transparens används inte av samtliga men företagen benämner konceptet genom att diskutera att hållbarhetsredovisningen visar deras ageranden till utomstående. Detta anser vi framkommer tydligt genom det som exempelvis Folksam framför, det vill säga att hållbarhetsredovisningen bidrar till att omgivningen kan erhålla en bild av vad företaget gör samt hur de arbetar eller det faktum att Sandviks ansvarige för CSR-arbete framför ett ökat behov att öppenhet. Revisionsbyråernas uppfattningar, kring varför en hållbarhetsredovisning ska upprättas, kan enligt oss sammanfattas med orden, *värde* och *transparens*. KPMG lyfter exempelvis fram att företag som arbetar med hållbarhetsfrågor tjänar på att upprätta redovisningar kring detta arbete. Den CSR-ansvarige på Ernst & Young menar att värdet för företagens intressenter kan öka och Öhrlings PWC att hållbarhetsredovisningen ger företag ett bättre värde då investerare även efterfrågar icke-finansiella resultat samt att den medför transparens. Inom forskning finns det idag belegg för att ett företags hållbarhetsarbete kan vara värdepåverkande (Hassel et al, 2005). När revisorerna relaterar till *värde* kan vi i högre grad få uppfattningen om att dessa respondenter åsyftar till studier som har visat att ett positivt förhållande råder mellan ett företags hållbarhetsprestationer samt marknadsvärdet (se Hassel, 2005). Beträffande revisorerna, i vår undersökning, innehar dessa säkerligen vetskap om denna forskning som Hassel (2005) bedrivit och har därmed en annan syn på *värde* än vad företagen har. Detta anser vi, eftersom vi är av uppfattningen att, de fem företagen ej är införstådda i detta slag av akademisk forskning men vi upplever ändå att samtliga företag ser ett värde i användningen av

hållbarhetsredovisningen externt samt internt. Företagen resonerar på ett sätt som är mer påtagbart, vilket organisationerna kan relatera till när det gäller värde, exempelvis att intern strategisk planering uppkommer såsom Alltransport i Östergötland AB uppger eller att redovisningen underlättar för arbetet och processen med ansvarsfrågorna i Vin & Sprit Group AB. Hur det nu än ligger till, beträffande om det finns ett positivt eller negativt förhållande mellan hållbarhetsprestationer samt ökat marknadsvärde, är det tydligt att hållbarhetsredovisningen ger ett värde på något sätt och att det för företagens del främst handlar om positiva medförda aspekter till deras arbetsprocesser.

## **5.2 Hållbarhetsredovisningsgranskning**

### **Granskningens bidrag och dess drivkrafter**

De företag som inkluderas i vår studie har alla valt att granska sin hållbarhetsredovisning trots att det för samtliga inte är obligatoriskt och därför är det intressant att se vad tjänsten har givit dessa. Som helhet har både företagen samt revisorerna på ett eller annat sätt identifierat tjänstens bidrag i form av externa och interna fördelar. Samtliga revisorer i studien hänvisar i hög grad till att en granskad hållbarhetsredovisning bidrar till ökad trovärdighet för företags intressenter och att dessa kan förlita sig på den redovisade informationens korrekthet. Exempelvis framför KPMG att granskningen leder till att företags ageranden blir säkrade och tydliga gentemot intressenter. Även företagen resonerar kring sina intressenter när dessa behandlar upplevelser kring den externa granskningen av hållbarhetsredovisning. Alltransport i Östergötland AB nämner bland annat att granskningen ger möjlighet till trovärdighet i intressenternas ögon och att informationen blir tillförlitlig. Folksam menar att granskningen medför tillförlitlig information och Stockholms läns landsting betonar trovärdigheten mot sina intressenter. Vin & Sprit Group AB samt Sandvik reflekterar även de kring likvärdiga resonemang som ovan och vi kan därför säga att samtliga respondenter i undersökningen anser att granskningen är viktig i ett intressentperspektiv. Externt kan därför denna anledning bakom granskning, och synen på denna, kopplas till intressentmodellen och det som många forskare behandlar kring granskning och trovärdighet. Som exempel kan nämnas Ballou et al (2006), som menar att en hållbarhetsredovisning minskar i användbarhet för intressenterna, utan en oberoende granskning. Dessutom diskuterar Jamali (2008) kring hållbarhetsredovisningsgranskningens relevans och dess värdeskapande gentemot intressenter. Då det inom hållbarhetsfrågor finns många intressenter att tillfredsställa med information, vilket har uppstått både genom våra respondenter samt utifrån Samlingsvolymen (2008), ser vi tydligt att intressentteorin är viktig i sammanhanget. Enligt Jamali (2008) blir intressentmodellen betydelsefull för att beskriva arbetet med CSR-frågor och detta visar sig i praktiken hos samtliga företag i undersökningen när dessa behandlar externa intressenter, samt vissa företag även interna, som relevanta. Förutom att skapa trovärdighet mot externa intressenter menar till exempel även respondenten från Vin & Sprit Group AB att granskningen tillför en god signal till de anställda och Alltransport i Östergötland AB framför medarbetarnas involvering som en betydelsefull effekt av den externa granskningen. Vi anser även att denna diskussion som rör intressentteorin speciellt kan hänföras till att företagen har en uppfattning om den sociala miljö de agerar inom och att de är medvetna om att inbladningen utifrån är stor. Att företagen i vår studie har nått denna insikt innebär att dessa agerar genom den *deskriptiva intressentteorin* som Jamali (2008) behandlar.

Resonemanget vi för ovan kan även kopplas till vad Deegan (2002) behandlar beträffande *institutionell teori*. Företagen i vår studie drivs bland annat av intressenter när det gäller nyttjandet av hållbarhetsredovisningsgranskning, där agerandet för att tillfredsställa dessa har bidragit till strukturförändringar. Vi är av uppfattningen att företagen i vår studie har haft



viljan att visa omvärlden vad de gör och hur de arbetar med hållbara frågor. I och med detta har hållbarhetsredovisningen för de fem företagen blivit ett kommunikationsmedel för att sprida denna information och vi anser att strukturförändringen ligger i att dessa sedan några år tillbaka har valt att redogöra för det hållbara arbetet i ett dokument. Vi menar även att det råder en strukturförändring i och med att företagens hållbarhetsredovisningar nu blir granskade av extern part. Den externa granskningen innebär nya processer för revisorerna, men även för företagen, och de riktlinjer som finns vid upprättandet av hållbarhetsredovisning samt granskningen i sig innebär att en ökad jämförelse kan göras mellan företag, precis som denna teori inbegriper. Strukturella förändringar innebär som Deegan (2002) framför att det finns en förväntan om att överensstämmelser existerar mellan företaget och andra organisationer. Alltransport i Östergötland AB reflekterar bland annat kring just detta, det vill säga att granskningen, och den strukturförändring denna innebär, medför möjligheter till jämförelser mellan företag på marknaden och Folksam framför att granskningsprocessen bidrar till ökad jämförbarhet med andra företag som redovisar på samma sätt.

Vi anser även att den närbesläktade teorin som berör *legitimitet* är viktig vid hänförandet av respondenternas resonemang. Hållbarhetsredovisningsgranskningen innebär för flera en möjlighet för företagen att visa att det som görs verifieras och får en korrekt prägel samt att de förväntningar som finns hos intressenter verkligen uppfylls. Legitimitet uppnås enligt Deegan & Blomquist (2006) genom att det finns en överensstämmelse mellan de sociala aktiviteterna samt normerna för hur företag ska agera och vi anser därmed utifrån respondenternas diskussioner att den externa granskningen bidrar till att legitimitet uppnås. För att exemplifiera detta nämner bland annat Folksam att den externa oberoende granskningen leder till att företaget kan redogöra för att det som redovisas är sant. En annan viktig del som vi kan relatera till legitimitetsteorin, och det Guthrie & Parker (1989) samt Hooghiemstra (2000) diskuterar beträffande legitimiteten och dess betydelse, är legitimiteten för företags överlevnad. Utifrån både revisorernas och företagens representanters argumentationer har vi tydligt uppfattat deras upplevelser om att granskningen bidrar till att informationen verifieras och att korrektheten samt träffsäkerheten därmed ökar. Informationen blir på så vis enligt oss mer legitim varför intressenter troligtvis uppfattar organisationerna som mer trovärdiga, precis som Robins (2006) behandlar och att dessa eventuellt värdesätter företagen mer och på så vis säkrar organisationernas framtid. Att användbarheten samt kvaliteten i den redovisade informationen dessutom minskar utan en oberoende extern granskning, som diskuteras av Ballou et al (2006), är viktigt att nämna i detta sammanhang vilket företagen uttrycker i sina resonemang beträffande korrektheten nämnd ovan. Vi kan således se att företagen vill redogöra för sitt arbete, vara öppna i fråga om sitt arbete med hållbara frågor, och därmed i denna bemärkelse öka transparensen som enligt Robins (2006) är företags eftersträvning med denna tjänst.

Förutom de externa effekterna av granskning vill vi således även uppmärksamma de interna fördelar som företagen samt revisorerna i undersökningen framfört. Det har framkommit att den externa fördelen gentemot intressenter är viktig när det kommer till den externa granskningens bidrag men att det för företagen även till stor del tillför positiva aspekter inom organisationerna. För revisorerna är det självklart svårt att resonera kring vad den externa granskningen exakt bidrar med internt men olika aspekter lyfts emellertid fram, som att företagen erhåller hjälp vid insamling av information och att förslag på förbättringar som utvecklar hållbarhetsarbetet erhålls, vilket Deloitte's representant framför. Respondenten från KPMG menar att det inte finns något slut på det interna värdet en granskning bidrar med, exempelvis effektiviseringar, intern säkerhet kring korrektheten i informationen, utgångspunkter för beslutsfattande samt effektiv framtagningsprocess av denna. En annan

intern styrka som Ernst & Young belyser är att anställda erhåller ett seriöst intryck av företaget. Enligt vår mening är det en oerhört viktig del att även medarbetare upplever företaget som seriöst då dessa i stor utsträckning är företagets ansikte utåt och därmed fungerar som ytterligare en kommunikationskanal för företagets hållbara arbete. Vi kan emellertid inte uttala oss om själva granskningen bidrar till att de anställda får ett mer seriöst intryck. Grunden ligger i att företaget arbetar med dessa frågor, men i och med att granskningen bidrar med trovärdighet går det heller inte att utesluta att verifieringen i sig kan leda till ett mer internt seriöst intryck, då arbetet så att säga blir kvalitetssäkrat.

Företagen resonerar i helhet om att deras processer förbättras och utvecklas. Maltby (1995) diskuterar kring hållbarhetsredovisningsgranskning och nämner att denna kan medföra nya policys, samt en medvetenhet som rör behov, prioriteringar samt metoder för förbättring av hållbarhetsprestationer. Dessa aspekter inkluderas i företagets syn på vad den externa granskningen bidrar med internt. Alltransport i Östergötland AB nämner att problemområden som tidigare har kunnat undvikas kommer upp på kartan, att bättre insikter nås inom företaget på grund av att det måste finnas fakta bakom det som redovisas. Folksam identifierar även de faktorer som rör de aspekter Maltby (1995) behandlar, bland annat att bättre struktur har erhållits och att granskningen i sig är nödvändig för vidareutveckling inom organisationen. Att Folksam genom granskningen vidareutvecklas innebär att företaget förbättrar sina prestationer, även Stockholms läns landstings respondent menar att redovisningarna har blivit bättre i och med verifieringen och dessa insikter styrks av Maltby (1995) som menar att företag ständigt vill utveckla sitt arbete i dessa frågor då informationen blir offentlig. För att ytterligare ge exempel framhäver Vin & Sprit Group AB att den största fördelen med den externa granskningen är att företaget får feedback vad gäller processer och system och att svagheter som finns i organisationen har kommit upp till ytan. Även Sandvik menar att de interna processerna fungerar bättre när en extern part upprätthåller kvaliteten vid informationsinsamlingen.

Vi anser att det som våra respondenter uttrycker, att granskningen bidrar med interna aspekter, är oerhört viktigt då detta i sig leder till att arbetet kring hållbarhetsfrågorna utvecklas och att det är arbetet som bedrivs som är det mest väsentliga i sammanhanget. Granskningen i sig bidrar till att informationen blir säkrad av extern part, vilket på så vis ökar dess trovärdighet. Då granskningen även innebär att processer, kritiska ifrågasättanden, samt eftertanke uppkommer, anser vi att relevansen i det hela egentligen ligger i att arbetet inom organisationen utvecklas i dessa frågor, utan relevant agerande och prestationer finns ingen information att redovisa och därmed inte något för extern part att granska. Vi kan således utifrån våra respondenter utläsa att granskningen är viktig men att arbetet med hållbara frågor är det mest betydelsefulla och att prestationerna inom området styrks och kan utvecklas tack vare att en extern part verifierar informationen. Att intressenter sedan även uppfattar informationen mer trovärdig på grund av extern granskning blir en effekt av det interna arbetet, och vi anser det vara positivt, om företag som visar sin seriositet i och med verifiering, blir uppmärksammade av intressenterna och valda framför andra företag i samma bransch. Enligt vår mening kan således organisationerna redogöra för ett mer osjälviskt arbete gentemot sina intressenter vilket även diskuteras av Nitkin & Brooks (1998). Det är emellertid viktigt att påpeka att det inte är själva granskningsstämpeln som är det centrala utan att granskningsprocessen bidrar till att arbetet med hållbara frågor utförs med bättre systematik. Således innebär extern verifiering, enligt oss, att det som själva hållbarhetsredovisningen och arbetet med hållbara frågor leder till, blir än mer säkert, utvecklat och trovärdigt och att processer blir mer uppmärksammade inom företagen.

## Problematik

Utifrån revisionsbyråernas respondenter innefattar framställandet av hållbarhetsredovisning problem som rör interna aspekter såsom processen att finna och insamla rätt information i mängden att redovisa, vilket både KPMG, Öhrlings samt Ernst & Young framför, och som Krajnc (2005) belyser när författaren benämner problematiken med upprättandet av hållbarhetsredovisning. Dessutom anges det i Samlingsvolymen (2008) att hållbarhetsredovisningen innefattar fler intressenter än årsredovisningen vilket bidrar till att det finns svårigheter beträffande att tillgodose alla behov vilket Deloitte även framhäver tydligt. Revisorerna behandlar även problematiken utifrån kostnadsaspekten samt att arbetet med att upprätta hållbarhetsredovisning är mer omfattande. Företagen uppdragar problem som berör tidsaspekten och att administrationen är stor vilket både Alltransport i Östergötland AB, Sandvik samt Stockholms läns landsting diskuterar. Stockholms läns landsting samt Vin & Sprit Group AB framhäver precis som Deloitte aspekten att många fler intressenter ska tillfredställas vilket kan innebära svårigheter vid upprättandet. Som helhet innefattar upprättandet, enligt oss, således praktiska problem vilket inte endast behöver vara negativt med tanke på att företag drar lärdomar om interna processer och därmed utvecklar sitt arbete och sin kunskap, vilket vi har uppfattat under intervjuerna. Exempelvis nämner Vin & Sprit Group AB:s representant att svårigheter med att finna processer samt definitioner bidrar till eftertanke för organisationen och företagen menar i stor grad, på ett eller annat sätt, att arbetet utvecklas i och med upprättandet av hållbarhetsredovisning. Vi anser att problematiken som råder är en naturlig del av en relativt nyutvecklad redovisningsform och vi är övertygade om att om denna diskussion med företagen hade ägt rum för några år sedan, när dessa befann sig i början av redovisningsarbetet, hade fler problem uppdragats. Företagen har upprättat hållbarhetsredovisning nu under ett antal år och upplever fortfarande praktiska problem, vilket gör att det för oss blir tydligt att arbetet med hållbarhetsredovisning är relativt komplicerat i jämförelse med arbetet i årsredovisningen som är mer påtaglig.

Revisorerna uppger att problematiken med en extern granskare kan vara att det krävs mer arbete från företagen samt att det inte finns tillräckliga resurser. I vissa fall uppger även Deloitte att en del företag vill redovisa aspekter som i dagsläget inte kan granskas samt att det kan finnas meningsskiljaktigheter, mellan revisorer och företag, beträffande vilken information som ska innefattas i redovisningen. Samtliga företag anger att det inte finns någon problematik vad gäller granskningsprocessen som sådan men anger aspekter som rör att det arbetsmässigt är mer betungande än innan denna tjänst nyttjades och vissa belyser, såsom revisorerna, att det ibland kan råda skilda uppfattningar mellan den externa granskaren samt företaget. Vi kan därmed relatera den i mindre grad befintliga problematiken med den externa granskningen till att företag utvecklas, lär sig och får hjälp i och med att den externa parten bidrar med feedback, vilket leder till framsteg inom de interna processerna. Detta kan hänvisas till att hållbarhetsredovisningens upprättandeproblematik möjligen kan minska med granskningens utveckling. Trots att företagen i stort inte upplever svårigheter med granskningsprocessen framhäver två av respondenterna tydligt att problemet med granskningen kan vara att den blir som dessa uttrycker *"en slags tävling där bestyrkandet görs för rapportens skull och inte för arbetet som utförs internt"* vilket projektledaren för hållbarhetsredovisning på Alltransport i Östergötland AB framför. Även Vin & Sprit Group AB:s representant är tydlig med att *"det är synd om granskningen endast blir en marknadsföringssymbol"* och att granskningen i sådana fall lika gärna kan uteslutas. Utifrån detta resonemang menar respondenterna här att hållbarhetsredovisningens granskning inte endast ska vara en form av positiv PR. Robins (2006) framhäver dock att denna redovisning, utan extern granskning, inte kan säkerställas och att dokumentet därmed blir ett så kallat reklamblad. Det finns alltså två olika sätt att se på granskningen utifrån denna problematiska

aspekt, dels kan valet att granska betyda positiv PR, om beslutet tas i fel syfte, och dessutom kan uteslutandet av granskning även det innebära ett verktyg för enbart PR. Vi menar här att det är svårt att veta varför ett företag väljer att granska sin hållbarhetsredovisning utifrån denna synpunkt och om granskning inte går att särskilja från företagets egna intresse utifrån marknadsföringssynpunkt. Skulle detta vara fallet är vi av uppfattningen att konceptet förlorar sin mest betydelsefulla innebörd, det vill säga att arbetet med hållbar utveckling samt drivkraften att förbättra arbetet i och med extern granskning upprätthålls.

Ytterligare problematik som rör hållbarhetsredovisningen är enligt författarna Dando & Swift (2003) att informationen i redovisningen inte tillför tilltro till intressenterna. I vår undersökning har företagen som helhet inte uppfattningen om att samhället har negativa åsikter kring informationen som redogörs för. Alltransport i Östergötland AB menar att samhället skulle kunna vara kritiska om informationen inte är korrekt och Folksam uttrycker att hållbarhetsredovisningen har utvecklats inom företaget och att kritiska åsikter därför inte finns. Stockholms läns landsting samt Vin & Sprit Group AB menar att problemet med intressenters uppfattning kan bero på att företagen inte kan upprätta en redovisning som överensstämmer med allas intressen. Ett förtroendegap, det vill säga att det råder ett svagt förtroende bland allmänheten till den information som redovisas angående hållbara aspekter, kan finnas och Dando & Swift (2003) diskuterar detta med utgångspunkt i en lösning till detta problem. Enligt dessa författare innebär granskning av hållbarhetsredovisning att det gap som kan råda minskar, i och med att en oberoende extern part kvalitetssäkrar samt minskar förtroenderisken som kan existera. En av anledningarna till varför respondenterna, utifrån det som Alltransport i Östergötland AB samt Folksam specifikt uttrycker ovan, inte anser att samhället innehar någon misstro till informationen kan därmed ligga i att företagen låter granska sin hållbarhetsredovisning. Detta bidrar därmed till ett minskat gap som blir konsekvensen av extern verifiering, enligt Dando & Swifts (2003) resonemang. KPMG framför även att intressenter i Sverige är betydligt mindre aktiva och mindre krävande vid jämförelse i ett internationellt perspektiv. Detta ser vi även kunna vara en av anledningarna till att företagen i vår studie inte uppfattar någon problematik i samband med intressenters uppfattning kring den redovisade informationen.

### **Internrevisionens betydelse**

För hållbarhetsredovisning kan både intern- samt extern granskning nyttjas. Det har i studien framkommit att det inte är något av företagen som använder sig av renodlad intern granskning men att tre av dem har interna kontroller genom arbetets gång. Dessa tre organisationer nyttjar således en kombination av den externa och interna modellen, vilket Nitkin & Brooks (1998) menar torde vara det vanligast använda konceptet för trovärdighetsskapande. Vi upplever emellertid inte att de som ej nyttjar intern granskning är mindre trovärdiga då företagen i stor utsträckning menar att den interna granskningen inte bidrar med så mycket i jämförelse med den externa, i och med att en verifiering inte kan göras på många olika sätt. Den interna granskningen kan dock mycket väl leda till att tydligare rutiner skapas samt att kunskap kan utvecklas, vilket Alltransport i Östergötland AB betonar. Revisorerna i studien är positiva till att intern granskning nyttjas inom företag då denna kan underlätta extern granskning och därmed även minska kostnader. Det finns inom Ernst & Young åsikter om att användning av enbart intern granskning kan bli subjektiv då denna utförs inom företaget vilket betonar den externa granskningens relevans. Vi kan dock tycka att företagen bör bestå av kompetenta individer inom området och att intern granskning i denna aspekt egentligen skulle kunna vara tillräcklig för att arbetet görs korrekt inom företaget. Det går dock inte att utesluta att extern granskning, utförd av en oberoende part, alltid kommer att vara nödvändig för att skapa den

trovärdighet intressenter efterfrågar och visar att företaget seriöst arbetar med hållbara frågor, som Vin & Sprit Group AB:s representant även nämner.

### **Frivilligheten**

Samtliga revisionsbyråer och företag anser att det ska vara frivilligt att granska hållbarhetsredovisning. Vi är av åsikten att frivilligheten kan innebära en strategisk konkurrensfördel och i vår undersökning har det framkommit att granskningen upplevs bidra med trovärdighet mot intressenterna. Om det är så att granskningen medför att intressenter ser dessa företag som mer trovärdiga torde granskningen kunna medföra positiva konkurrensfördelar. Detta är något som vi endast kan spekulera i, men då hållbarhet är ett alltmer betydelsefullt område för företag anser vi emellertid att arbetet med dessa delar är konkurrensmässigt fördelaktigt i de fall organisationer opererar i en omgivning med pålästa och engagerade konsumenter när det gäller, miljömässiga, ekonomiska samt sociala aspekter. För att den externa granskningen ska bli konkurrensmässig krävs att intressenterna förstår skillnaden på en externt granskad och en ej granskad hållbarhetsredovisning, vilket även Stockholms läns landstings miljöcontroller framhäver när denne resonerar kring granskningens bidrag till ökad trovärdighet. Alltransport i Östergötland AB lyfter fram att kunderna kommer att kräva extern granskning och att företag som tar frågorna på allvar ser det relevanta i denna. Vidare menar Folksam att de företag som inte låter sin redovisning granskas externt ”*kommer att höra till B-laget*”, som miljöchefen i företaget uttrycker det. Detta område är dessutom relativt nytt och befinner sig i en utvecklingsfas varför vi anser att det i framtiden, när alltfler intressenter och investerare blir medvetna om konceptet, kommer att ställas högre krav på informationen och att de företag som redan har en externt granskad redovisning på så vis kan dra fördel av detta. Revisorerna uttrycker även till viss del att det kan innebära en risk med en icke-reviderad redovisning då investerare kan komma att välja bort företag som inte använder tjänsten och att intressenter kan skilja på företags seriositet bland mängden företag i stort. Vi anser därför att den externa granskningen skulle kunna vara strategisk ur konkurrenssynpunkt vilket även våra respondenter genom sina resonemang uttalat har framhävt. Maltby (1995) menar även att företag som på eget initiativ upprättar hållbarhetsredovisning dessutom borde vilja få sin rapport externt granskad av revisor då detta kan vara fördelaktigt gentemot intressenter. Sammanfattningsvis anser vi att företag som tar initiativ till extern granskning har en möjlighet att visa försprång när det gäller miljömässigt samt etiskt arbete och att de även kan dra nytta av detta, vilket styrks av Nitkin & Brooks (1998) resonemang som framkommer i deras studie över kanadensiska företag. Det har i vår undersökning framkommit, genom en av revisorerna, att det främst är företag som har arbetat en längre tid med hållbart arbete och redovisningen av detta som låter nyttja den externa verifieringen. Vi anser därför att intressenter i en viss utsträckning kan garanteras ett företag med ett mer utvecklat hållbart arbete, om detta företag har nyttjat granskningstjänsten.

# 6

## SLUTDISKUSSION

*För att sammanfatta vår undersökning och dess resultat för vi i detta kapitel en avslutande diskussion där vi lyfter fram det centrala som har framkommit i studien. Vi inleder kapitlet med att återge problemformuleringen för att läsaren lättare ska relatera till våra ställningstaganden.*

Vi utgår i detta kapitel från att beröra företagens upplevelser och gör därmed ingen sammanfattande diskussion vad gäller revisorernas uppfattningar, vilka tydligt framkommer i diskussionskapitlet, kapitel 5. Här har vi som utgångspunkt som sagt endast problemformuleringen:

***Hur upplever de företag, som låter sin hållbarhetsredovisning granskas externt, granskningen och dess bidrag?***

Genom vår studie har vi upplevt att hållbarhetsredovisningens framställning, och dess granskning, egentligen inte går att särskilja när det rör dess bidrag företagen upplever och resultatet av att arbeta med dessa i och med att processerna är starkt knutna till varandra. Samtliga företagen värdesätter arbetet med upprättandet av hållbarhetsredovisning och studien visar på att de främsta externa fördelarna med framställningen av denna är att det är ett viktigt dokument som ger möjlighet för företagen att kommunicera sitt interna arbete beträffande hållbarhetsfrågor på ett transparent sätt gentemot intressenter. I och med hållbarhetsredovisningen framkommer det att företagen kan bidra till att omgivningen får en bild av vad de gör och hur de arbetar med ekonomiska, etiska samt sociala frågor. En ytterligare aspekt som framkommit är det interna värdet upprättandet medför, att processerna och arbetet med hållbarhetsfrågor underlättas. Vi kan även urskilja att det hållbara arbetet och därmed hållbarhetsredovisningen upplevs betyda konkurrensmässiga fördelar, trots att respondenterna inte konkret uttalar sig om detta, att ett företag väljs framför ett annat.

Det har i vår undersökning tydligt framkommit att företagen upplever att den externa granskningen av hållbarhetsredovisningen innebär externa samt interna fördelar. Den externa fördelen som företagen belyser är att granskningen som sådan resulterar i ökad trovärdighet och tillförlitlighet i den redovisade informationen samt därigenom ökad trovärdighet gentemot organisationers intressenter, externa som interna. Den tredje oberoende parten möjliggör att informationen blir mer legitim vilket är viktigt för intressenternas uppfattningar och på sikt relevant för företags överlevnad på marknaden. Den externa granskningen innebär även strukturförändringar i form av nya processer samt att jämförelsemöjligheten mellan olika företag ökar, i och med att hållbarhetsredovisningarna allt mer upprättas utefter samma riktlinjer och att granskning av dessa utförs enligt nationella rekommendationer baserade på internationell standard. Organisationerna framför dock att den externa verifieringen, i form av kvalitetssäkringen i sig, inte är det mest betydelsefulla utan att denna bidrar till att dessa får sin hållbarhetsredovisning ”stämplad” vilket innebär att utomstående på ett bättre sätt kan förlita sig på informationen. Vad som upplevs mer positivt än denna ”stämpel” är de interna fördelarna den externa granskningen för med sig. Dessa kan sammanfattas i att interna processer förbättras och utvecklas, att företagen utvecklas i och med att tjänsten innebär

feedback i arbetet, att områden som tidigare kunnat undvikas nu uppbådas, att bättre insikter nås, att bättre struktur uppkommer samt att denna redovisning får en bättre kvalitet. Vad vi tillsammans med företagen anser vara det mest relevanta med granskningen av hållbarhetsredovisning är att arbetet med hållbarhetsfrågor utförs och utvecklas och att det inte är tjänsten som ”stämpel” som är det centrala. Granskningen får inte bli ett mål i sig, det vill säga bli en marknadsföringssymbol, utan vi är av uppfattningen att det mest betydande för företagen är att ta ansvar i dessa frågor och att arbeta på ett sätt som dessa utger sig för att göra samt att näringslivet i Sverige på så vis kan bidra till en hållbar utveckling.

Vi kan med granskningens frivillighet även resonera kring om detta bidrar till positiva aspekter ur konkurrenssynpunkt. Vi anser att företag som har valt att nyttja extern granskning visar att företaget tar frågorna på största allvar, därmed inte sagt att företag som inte nyttjar tjänsten är mindre seriösa. Med miljödebattens framfart menar vi att det i framtiden, i och med att intressenter och investerare kan komma att ställa högre krav på informationen, kan bli fördelaktigt att vara i framkant när det gäller hållbarhetsområdet och att granskningen i sig även bidrar till utveckling varför arbetet också kan utvecklas.

Beträffande problematik har vi i vår studie uppmärksammat att företagen främst upplever svårigheter vid upprättandet av hållbarhetsredovisning men att granskningen i sig inte medför någon större problematik. När det kommer till framställningen av denna redovisning kan det vara svårt att tillfredsställa samtliga intressenters behov och annan problematik kan vara att en hållbarhetsredovisning är mer omfattande och kräver större arbetsbörda än den finansiella redovisningen. Det har även framkommit att det kan ligga svårigheter i att finna processer och definitioner. Den problematik som kan råda kan emellertid bidra till ökat ifrågasättande samt eftertanke varför vi anser att även dessa bidrar till möjligheter för vidareutveckling inom området. I fråga om den externa granskningsprocessen har företagen endast framfört praktiska problem vilket vi ser naturligt på, i och med att hållbarhetsredovisning och dess granskning är relativt nytt och befinner sig i en utvecklingsfas. Vi har även uppmärksammat att granskningsprocessen kan vara en bidragande hjälp till att minska hållbarhetsredovisningsframställandets problematik i och med den feedback och de förbättringsförslag som uppkommer. Som helhet är de positiva aspekterna övervägande hos företagen men det har dock i en liten utsträckning framkommit att granskningen bidrar till stora förtjänster för revisorernas del och att det därmed går att ifrågasätta revisorernas övervägande positiva inställning. Granskningen i sig bidrar dock till många fördelar, som inte relateras till granskningsstämpeln, varför det inte är förvånande att den positiva synen överväger.

Vår lärdom från denna studie är att granskningen ger ett ökat bidrag till hållbarhetsarbetets trovärdighet men att det största bidraget verkar vara att företagen arbetar med hållbarhetsfrågor och därmed upprättar en hållbarhetsredovisning, då det interna arbetet lyfts fram och utvecklas. De fördelar som hållbarhetsredovisningen i sig innebär stärks genom den externa verifieringen och vi anser, såsom respondenterna, att det i framtiden kommer att handla allt mer om hållbarhet, varför hållbarhetsredovisningen kommer att öka i antal vilket i sig naturligt kommer att leda till att granskningen av dessa växer och utvecklas mer och mer. I slutändan är vi övertygade om att det är de företag som tar ansvar i hållbarhetsfrågor som kommer att överleva på marknaden.

## **6.1 Studiens bidrag och framtida forskning**

Tidigare forskning som rör hur företag upplever den externa granskningen och dess bidrag är utvecklad och för oss nästintill obefintlig att finna. Den teoretiska bas vi har grundat vår

studie på visar främst varför hållbarhetsredovisning och granskning ska utföras men inte utförligt hur företag ser på detta. På så vis anser vi att denna studie bidrar till att stärka den teori som finns samt visar på nya aspekter såsom att det är de interna fördelarna som granskningen bidrar med som upplevs vara mycket relevanta och positiva. Utifrån en praktisk synpunkt anser vi att vår undersökning bidrar med insikter för företag i Sverige, och inte minst för revisorerna som utför granskningen, där det är viktigt att påpeka att granskningsprocessen bidrar med mer än endast en ”stämpel”, vilket vi har diskuterat i ovanstående avsnitt.

I och med att samtliga företag i vår studie väljer att granska sin hållbarhetsredovisning externt får vi en bred bild om dess bidrag och vi anser att en annan vinkel att utgå ifrån därmed skulle kunna vara att intervjua företag som ej nyttjar denna tjänst. Detta skulle innebära att vi erhåller en mer balanserad kunskap kring upplevelser av hållbarhetsredovisningsgranskning som råder bland företag i Sverige. Vi anser att vi får en generell bild, över hur företag upplever granskningen, i en viss utsträckning i och med att samtliga fem företag resonerar på liknande sätt. Genom att göra intervjuer med fler företag eller genom att utföra en större enkätstudie skulle bilden över svenska företags upplevelser kring den externa granskningens bidrag bli än mer tydlig. Utifrån en av våra intervjuer med revisorerna framkom även att det råder frågetecken beträffande attestering av hållbarhetsredovisningen. I dagsläget attesterar inte styrelsen denna redovisning på det vis som sker med den finansiella årsredovisningen. Därmed skulle det vara intressant att även föra en diskussion som rör detta och belysa varför attestering inte förekommer. Eftersom granskningen är ett väldigt nytt koncept anser vi således att det finns stora möjligheter till vidare forskning inom området och att studier kring detta kommer att öka och utvecklas i och med att erfarenheten i arbetet växer.



## REFERENSLISTA

---

- Alltransport i Östergötland AB (2008) Om Alltransport, 2008-12-12 kl. 15.47,  
[http://www.alltransport.se/om\\_alltransport.php](http://www.alltransport.se/om_alltransport.php)
- Andersson, Sten. (1982) *Positivism kontra hermeneutik*, Göteborg, Graphic systems
- Ansvarig för arbetet med Corporate Responsibility, Vin & Sprit Group AB, Stockholm, 2008-12-05
- Ansvarig för CSR-arbete, Sandvik, Gävle, 2008-12-08
- Ansvarig för sustainability-grupp, Deloitte, Stockholm, 2008-12-04
- Ansvarig för utveckling och etablering av hållbar affärsutveckling, Öhrlings PWC, Stockholm, 2008-12-12
- Ballou, Brian. Dan L. Heitger. Charles E. Landes (2006) "The future of corporate sustainability reporting" *Journal of Accountancy*, 202(6), sid. 65-74
- Barth, Mary E. Katherine Schipper. (2008) "Financial Reporting Transparency" *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 23(2), sid. 173-190
- Brundtland, Gro Harlem. Bertil Hägerhäll. (1988) *Vår gemensamma framtid*, Stockholm, Prisma
- Bryman, Alan. Emma Bell. (2005) *Företagsekonomiska forskningsmetoder*, Malmö, Liber AB
- Buitelaar, Edwin. Arnold Lagendijk. Wouter Jacobs. (2007) "A theory of institutional change: illustrated by Dutch city-provinces and Dutch land policy" *Environment and Planning*, 39, sid. 891-908
- Buchholz, A. Rogene. (1998) *Principles of environmental management – the greening of business*, New Jersey, Prentice-Hall Inc
- Carroll, B. Archie. (1979) "A Three-Dimensional Conceptual Model of Corporate Performance", *Academy of Management Review*, 4 (4), sid. 497-505
- Carroll, B. Archie. Mark S. Schwartz. (1991) "The pyramide of corporate social responsibility: toward the moral management of organizational stakeholders", *Business Horizons*, July-August, sid. 39-48
- Chef för sustainability services, KPMG, Stockholm, 2008-12-03
- CSR-ansvarig, Ernst & Young, Stockholm, 2008-12-03
- Dando, Nicole. Tracey Swift. (2003) "Transparency and Assurance: Minding the Credibility Gap", *Journal of Business Ethics*, 44, sid. 195-200
- Deegan, Craig. (2002) "The legitimising effect of social and environmental disclosures – a theoretical foundation", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 15(3), sid. 282-311
- Deegan, Craig. Christopher Blomquist. (2006) "Stakeholder influence on corporate reporting: An exploration of the interaction between WWF-Australia and the Australian minerals industry", *Accounting, Organizations and Society*, 31, sid. 343-372
- Delfgaauw, Tom. (2000) "Reporting on Sustainable Development: A Preparer's View", *Auditing Supplement*, 19 (1), sid. 67-74
- Edwards, John Richard. (1989) *A history of financial accounting*, London, Routledge
- FAR SRS (2008) © FAR SRS 2007, 2008-12-09, kl. 11.16,  
[http://www.farsrs.se/portal/page?\\_pageid=33,1&\\_dad=portal&\\_schema=PORTAL](http://www.farsrs.se/portal/page?_pageid=33,1&_dad=portal&_schema=PORTAL)
- Fearing, Jack. (2008) "Prevention, control, sustainability", *Industrial Engineer*, 40(5), sid. 38-43
- Folksam (2008), Om oss, Fakta om oss, Copyright © Folksam, 2008-12-12 kl. 15.55,  
<http://www.folksam.se/omoss/faktaomoss/faktaomoss>

- Fraser, Bruce W. (2005) "Corporate Social Responsibility", *The Internal Auditor*, 62(1), sid. 44-47
- Freeman, R Edward. David L Reed. (1983) "Stockholders and Stakeholders: A New Perspective on Corporate Governance", *California Management Review*, 25(3), sid. 88-106
- Gray, Rob. (2006) "Does sustainability reporting improve corporate behaviour?: Wrong question? Right time?" *Accounting and Business Research*, 36, sid. 65-88
- Gray, Rob. Dave Owen. Carol Adams. (1996) *Accounting & Accountability – changes and challenges in corporate and environmental reporting*, London, Prentice Hall
- GRI (2008) Sustainability Reporting Guidelines, Öhrlings PricewaterHouseCoopers
- Gummesson, Evert. (2000) *Qualitative Methods in Management Research*, Andra upplagan, Thousand Oaks, London, Sage Publications, Inc
- Guthrie, James. Lee D Parker. (1989) "Corporate Social Reporting: A Rebuttal of Legitimacy Theory", *Accounting and Business Research*, 19(76), sid. 343-352
- Görman, Curt. (2004) "FEE och FAR trycker på om hållbarhetsredovisningar" *Balans*, 8-9, sid. 34-35
- Halling, Pernilla. (2007) "Få hållbarhetsredovisningar i Sverige är bestyrkta", *Balans*, 3, sid. 17-19
- Halvorsen, Knut. (1992) *Samhällsvetenskaplig metod*, Lund, Studentlitteratur
- Hassel, Lars. (2008) "Har hållbarhetsrapporteringen värder relevans?", ur Öhrlings PriceWaterHouseCoopers samling: *Röster om transparens och hållbarhetsredovisning*, Studentlitteratur
- Hassel, Lars. Henrik Nilsson. Siv Nyquist. (2005) "The Value Relevance of Environmental Performance", *European Accounting Review*, 14(1), sid. 41-61
- Holme, Idar Magne. Bernt Krohn Solvang. (1997) *Forskningsmetodik – Om kvalitativa och kvantitativa metoder*, Lund, Studentlitteratur
- Hooghiemstra, Reggy. (2000) "Corporate communications and impression management: New perspectives why companies engage in corporate social reporting", *Journal of Business Ethics*, 27, sid. 55 – 68
- IFAC (2008a), Copyright © International Federation of Accountants, 2008-11-21, kl. 15.41, <http://www.ifac.org/>
- IFAC (2008b), "Standard-Setting Boards", Copyright © International Federation of Accountants, 2008-11-21, kl 15.45, <http://www.ifac.org/iaasb/>
- IFAC (2008c) Project History: Assurance Engagements – Completed, Copyright © International Federation of Accountants, 2008-12-17 kl. 16.09, <http://www.ifac.org/IAASB/ProjectHistory.php?ProjID=0008>
- Jamali, Dima. (2008) "A Stakeholder Approach to Corporate Social Responsibility: A Fresh Perspective into Theory and Practice", *Journal of Business Ethics*, 82, sid. 213-231
- Journal of Accountancy (2006) Okänd författare, "ACCOUNTING", *Journal of Accountancy*, 202(3), sid 17
- KPMG (2008) Seminarier, "KPMG International Survey of Corporate Responsibility Reporting 2008", © 2008 KPMG AB, 2008-12-17 kl. 15.46, [http://www.kpmg.se/download/107866/151637/CorpResponsibilitySurvey\\_Accessible.pdf](http://www.kpmg.se/download/107866/151637/CorpResponsibilitySurvey_Accessible.pdf)
- Krajnc, Damjan. Peter Glavic. (2005) "How to compare companies on relevant dimensions of sustainability", *Ecological Economics*, 55, sid. 551-563
- Kurihama, Ryuichiro. (2007) "Role for auditing in corporate social responsibility and corporate governance: under new corporate view", *Corporate Ownership & Control*, 5(1), sid. 109-119

- Kylén, Jan-Axel. (2004) *Att få svar: intervju, enkät, observation*, Stockholm, Bonnier utbildning
- Larsson, Lars-Olle. Fredrik Ljungdahl. (2008) *License to operate – CSR och hållbarhetsredovisning i praktiken*, Stockholm, Ekerlids förlag
- Larsson, Lars-Olle. Fredrik Ljungdahl. (2005) ”Miljöredovisningen avskaffas!”, *Balans*, 4, sid. 13-15
- Larsson, Lars-Olle (2005) *Corporate Governance och hållbar affärsutveckling*, Stockholm, Ekerlid
- Larsson, Lars-Olle. Lars G Hassel. Fredrik Ljungdahl. Göran Tidström (2008) *CSR – från risk till värde: en skrift om corporate social responsibility, CSR i Öhrlings PricewaterhouseCoopers skriftserie*, Lund, Studentlitteratur
- Maccuaig, Bruce. (2006) ”A case for responsible reporting”, *Internal Auditor*, 63(2), sid. 59-62
- Maltby, Josephine. (1995) ”Environmental audit: Theory and practice”, *Managerial Auditing Journal*, 10(8), sid. 15-26
- Miljöchef, Folksam, Stockholm, 2008-12-05
- Miljöcontroller, Stockholms läns landsting, Stockholm, 2008-12-05
- Nitkin, David. Leonard J Brooks. (1998) ”Sustainability Auditing and Reporting: The canadian Experience”, *Journal of Business Ethics*, 17, sid. 1499-1507
- Patel, Runa. Bo Davidson. (1991) *Forskningsmetodikens grunder – att planera, genomföra och rapportera en undersökning*, Lund, Studentlitteratur
- Power, Michael. (1997) ”Expertise and the construction of relevance: accountants and environmental audit”, *Accounting, Organizations and Society*, 22(2), sid. 123-146
- Projektledare för hållbarhetsredovisning, Alltransport i Östergötland AB, Norrköping, 2008-12-04
- Regeringskansliet (2007) ”Riktlinjer för extern rapportering för företag med statligt ägande”, december 2007, 2008-11-24, kl. 15.57, <http://www.regeringen.se/sb/d/108/a/94119>
- Robins, Fred. (2006) ”The challenge of TBL: a responsibility to whom?”, *Business & Society Review*, 111(1), sid. 1-14
- Rosell, Annika. (2005) ”Riskerna inte enbart finansiella – dags för hållbarhetsredovisning”, *Balans*, 8-9, sid. 24-26
- Samlingsvolymen (2008). *Samlingsvolymen 2008 Del 2*. Stockholm, FAR Förlag
- Sandvik (2008) Om Sandvik, © Sandvik AB, 2008-12-12 kl 16.08, <http://www.sandvik.se/>
- Schaltegger, Stefan. Martin Bennett. Roger Burritt. (2006) *Sustainability Accounting and Reporting*, Dordrecht, Springer
- Stockholms läns landsting (2008), Verksamhet, Om landstinget, 2008-12-12 kl. 15.59, <http://www.sll.se/sll/templates/NormalPage.aspx?id=658>
- Vin & Sprit Group AB (2008), Om V&S, © V&S 2007, 2008-12-12 kl. 16.02, <http://www.vinsprit.se/sv/Om-VS2>
- Walker, David. (2008) ”Sustainability: Environmental management, transparency and competitive advantage”, *Journal of Retail & Leisure Property*, 7(2), sid. 119-130
- Wallace, James S. (2003) ”Value Maximization and Stakeholder Theory: Compatible or Not?”, *Journal of Applied Corporate Finance*, 15(3), sid. 120-127
- Wallage, Philip. (2000) ”Assurance on Sustainability Reporting: An Auditor’s View” *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, 19 Supplement, sid. 53-65
- Wan-Jan, Wan Saiful. (2006) ”Defining corporate social responsibility”, *Journal of Public Affairs*, 6 aug-nov, sid. 176-184
- Widerberg, Karin. (2002) *Kvalitativ forskning i praktiken*, Lund, Studentlitteratur

Özbirecikli, Mehmet. (2007) "A Review on How CPAs Should Be Involved in Environmental Auditing and Reporting for the Core Aim of It", *Problems and perspectives on management*, 5(2), sid. 113-126

# BILAGOR

---

## ***Bilaga 1: Intervjuguide - revisorer***

### **Inledande information om respondenten**

- Berätta kortfattat om din arbetsposition i företaget samt om dina arbetsuppgifter.

### **Information om hållbarhetsredovisning i stort**

- Vad är Er syn på hållbarhetsredovisning i allmänhet?
  - Varför är det relevant för företag i Sverige att upprätta en sådan?
- Vad ser Ni att svenska företagens hållbarhetsredovisningar ger i allmänhet?
- Förklara om Ni ser att det finns problem med upprättandet av hållbarhetsredovisningar för svenska företag.
  - Problem som uppstår för dem i detta arbete?
  - Samhällets uppfattning kring den redovisade informationen?

### **Information om hållbarhetsredovisningsgranskning**

#### ***Fördelar***

- Vad är Er syn på att hållbarhetsredovisningen blir granskad externt?
- Varför ska företag enligt Er låta sina hållbarhetsredovisningar granskas externt?
- Vad bidrar den externa granskningen av hållbarhetsredovisning med för de företag som låter granska denna anser Ni?
- Vilka skulle drivkrafterna kunna vara, enligt Er, till att låta hållbarhetsredovisning bli granskad externt?
- Anser Ni att den externa granskningen av hållbarhetsredovisningen tillför företag i Sverige något i jämförelse med om denna inte granskas externt?
  - Vad är problematiken med att företag inte granskar denna externt?

#### ***Problematik***

- Förklara om Ni anser att det finns problematik för företagen att låta en extern part granska dennes hållbarhetsredovisning.
- Tror Ni, att det utifrån intressenters perspektiv, kan finnas någon negativ aspekt med att företagens hållbarhetsredovisning är granskad av extern part?

## **Granskningens utsträckning i Sverige**

- Varför tror Ni att de är relativt få, av de företag i Sverige som upprättar hållbarhetsredovisningar, som låter granska dessa externt?

## **Nyttjande av intern granskning**

- Hur ser Ni som externa granskare på den interna granskningen som kan ske inom företagen?
  - Anser Ni att denna kan medföra andra fördelar och nackdelar för företagen jämfört med den externa granskningen Ni utför?

## **Påverkan**

- Arbetar Ni med att implementera extern granskning av hållbarhetsredovisning hos era klienter i allmänhet? Upplever Ni att Ni kan påverka företag att börja ta del av denna tjänst?

## **Frivilligheten**

- Vad anser Ni om att upprättandet av hållbarhetsredovisning än så länge är frivilligt för de privatägda företagen samt att granskningen av denna är helt frivillig?

## **Hållbarhetsredovisningsgranskningen i helhet**

Hur tycker Ni att hållbarhetsredovisningsgranskningen har gått? Hur tror ni att företagen har upplevt denna tjänst?

## **Avrundande information**

- Sammanfattningsvis, hur tror Ni att det kommer att se ut om några år när det gäller extern granskning av hållbarhetsredovisning?

## ***Bilaga 2: Intervjuguide - företag***

### **Inledande information om respondenten**

- Berätta kortfattat om din arbetsposition i företaget
- Vad innebär dina arbetsuppgifter?

### **Information om hållbarhetsredovisning i stort**

- Hur länge har ni upprättat hållbarhetsredovisning?
- Vad är er syn på hållbarhetsredovisning i allmänhet?
  - Varför är det relevant för er att upprätta en sådan?
  - Tycker ni att företag i Sverige ska framställa dessa? I så fall varför/varför inte?
- Vad ser ni att er hållbarhetsredovisning ger i allmänhet?
  - Vad är det värdefulla med användningen av hållbarhetsredovisning?
- Förklara om ni ser problem med upprättandet av hållbarhetsredovisning.
  - Problem som uppstår för er i detta arbete?
  - Samhällets uppfattning kring den redovisade informationen?

### **Information om hållbarhetsredovisningsgranskning**

- Hur länge har ni låtit granska er hållbarhetsredovisning av extern part?

### ***Fördelar***

- Vad är er syn på att hållbarhetsredovisningen blir granskad?
- Vad bidrar den externa granskningen av er hållbarhetsredovisning med för er som företag?
- Vad är era drivkrafter till att låta er hållbarhetsredovisning bli granskad externt?
- Förklara om och hur granskningen samt bestyrkandet av hållbarhetsredovisningen har tillfört ert företag något i jämförelse med om ni inte hade låtit granska denna externt.
  - Vad tror ni är problematiken med att företag inte granskar denna externt?

### ***Problematik***

- Förklara om det finns problematik för er som företag i samband med granskningsprocessen utförd av extern part.
- Tror ni att det, utifrån era intressenters perspektiv, finns någon negativ aspekt med att er hållbarhetsredovisning är granskad av extern part?
- Av vilken anledning anser du att andra företag ska få sin hållbarhetsredovisning granskad?

## **Granskningens utsträckning i Sverige**

- Varför tror ni att relativt få, av de företag i Sverige som upprättar hållbarhetsredovisning, låter granska dessa externt?

## **Nyttjande av intern granskning**

- Använder ni intern granskning av er hållbarhetsredovisning?
  - I så fall hur ser ni på den?
  - Vad medför denna i så fall för företaget jämfört med den externa granskningen?

## **Hållbarhetsredovisningsgranskningen i helhet**

- Hur har ni upplevt hållbarhetsredovisningsgranskningen i helhet?

## **Avrundande information**

- Vad anser ni om att upprättandet av hållbarhetsredovisning än så länge är frivilligt för de privatägda företagen samt att granskningen av denna är helt frivillig?
- Sammanfattningsvis, hur tror du att det kommer att se ut om några år när det gäller extern granskning av hållbarhetsredovisning?



## ***Bilaga 3: RevR6 Oberoende granskning av frivillig separat hållbarhetsredovisning***

### **Allmänna krav på revisorer**

Enligt revisionslagen 5 § skall en revisor granska ett företags årsredovisning, bokföring och ledningens förvaltningsberättelse. Granskningen ska utföras så att den är tillräckligt omfattande och ingående för att *god revisionssed* upprätthålls. Vidare, när det gäller revisorns kompetenskrav, skall revisorn inneha den kunskap och erfarenhet kring redovisning och ekonomi som krävs i förhållande till företagets organisation, för att uppdraget ska kunna fullföljas. (Samlingsvolymen, 2008 del 2) Revisorns skyldigheter beskrivs i revisorslagen § 19-23 och sammanfattas med orden *god revisorssed* samt revisorns *opartiskhet* och *självständighet*. En revisor ska i sina beslut och åsikter agera *opartiskt, självständigt* samt *objektivt*. (Samlingsvolymen, 2008 del 2) Enligt Larsson (2005) är det av störst vikt att revisorn upprätthåller kraven på kompetens, oberoende och tystnadsplikt för att granskningen i slutändan ska vara värdefull för företagets intressenter. Författaren tillägger även att dessa grundläggande krav på revisorn appliceras på granskningen av hållbarhetsredovisning samt att kravet på oberoende lyfts fram som grundläggande när det gäller hållbarhetsredovisning. (Larsson, 2005) Oberoendet mot kunden i bestyrkandeuppdrag kräver både ett faktiskt och ett synbart oberoende. Det faktiska oberoendet innebär att revisorn skall kunna framföra sina åsikter utan att påverkas av inflytanden som skulle kunna riskera arbetsförfarandet samt att revisorn ska handla opartiskt och med professionell skepsis. Det synbara oberoendet kan förklaras genom att revisorn skall undvika omständigheter som med rimliga slutsatser skulle leda till att oberoendet, samt den professionella skepsisen, riskeras. (Samlingsvolymen, 2008 del 2) Larsson (2005) menar att granskarens oberoende i samband med hållbarhetsredovisning kan äventyras på främst två sätt, dels genom att granskaren får annan ersättning från organisationen samt att granskaren tidigare kan ha anställts för att införa eller utveckla system som rör företagets hållbarhetsarbete.

### **Extern granskning**

Det finns idag ett stort antal riktlinjer, både globala och inhemska, som framtagits i syfte att hjälpa organisationer med sin rapportering av hållbarhet. De mest globalt använda är som vi tidigare nämnt GRI:s riktlinjer för rapportering av hållbarhetsredovisning. (Fraser, 2005) Trots att riktlinjer existerar för företagsvärlden när det gäller upprättandet av hållbarhetsredovisningar finns det dock ej ännu något regelverk för granskningen och bestyrkandet av hållbarhetsredovisningarna. För det första kan organisationer själva välja hur informationen skall granskas, exempelvis av interna parter eller externa parter. För det andra finns ingen skyldighet för företagen att anlita extern granskning och de externa parterna har dessutom friheten att använda sig av professionella standarder eller andra dokumenterade metoder vid granskningen. (GRI, 2008) Negativa konsekvenser som blir ett resultat av avsaknaden av ett gemensamt lagverk är att det blir svårare att jämföra företag samt att bedöma huruvida informationen är fullständig och opartisk. Bristen på ett gemensamt regelverk leder dessutom till att olika uppfattningar kring innebörden av och mättekniker för prestandaindikatorer finns. Vid bestyrkandet av hållbarhetsredovisningar skall granskaren, precis som vid verifiering av finansiell rapportering, beakta väsentlighet. Det vill säga, det är inte meningsfullt att redovisa varje aspekt i hållbarhetsarbetet. Väsentligheten kan dock endast bedömas på basis av granskarens eget omdöme och värdering eftersom en stor del av informationen i redovisningen är kvalitativ. (Larsson, 2005)

Hållbarhetsredovisning innehåller kvantitativ och kvalitativ information men trots att innehållet blir mindre precist än vid jämförelse med finansiell redovisning är hållbarhetsredovisningen ändå en viktig källa av information för intressenter. Att hållbarhetsredovisningen är granskad och bestyrkt externt kan förstärka bilden av att företag agerar ansvarsfullt och visar sina handlingar på ett transparent sätt då revisorns granskningsberättelse ökar trovärdigheten i materialet. (Larsson, 2005)

### **FAR SRS:s Rekommendationer**

I Sverige gavs det år 2004 ut nationella rekommendationer för granskningen av hållbarhetsredovisning i FAR SRS's standard *RevR 6 Oberoende granskning av frivillig separat hållbarhetsredovisning*. (GRI, 2008) Detta är den nationella tolkningen av den internationella standarden *ISAE 3000*. För att få en bild av de rekommendationer som granskaren följer vid bestyrkandet av hållbarhetsredovisningar sammanfattar vi härmed förfarandet i *RevR 6*.

### **Två olika typer av bestyrkandeuppdrag**

Vid ett bestyrkandeuppdrag kan granskaren dra sin slutsats och uttala sig antingen med hög, men inte absolut säkerhet, eller med begränsad säkerhet. Syftet med ett uttalande som görs med begränsad säkerhet är att minimera risken för felaktiga uttalanden. Hållbarhetsredovisningar uttalas oftast med en högre risknivå, det vill säga med begränsad säkerhet. Rekommendationen statuerar att hållbarhetsredovisning innehåller en större mängd kvalitativ information vilket medför att bestyrkandet görs med begränsad säkerhet. Vidare anses att det inte är ekonomiskt eller arbetsresursmässigt försvarbart att bestyrka redovisningen med hög säkerhet, då granskningsprocessen för hållbarhetsredovisning oftast är mer omfattande. (Samlingsvolymen, 2008 del 2)

### **Granskningsuppdraget**

Den oberoende *översiktliga granskningen* av frivillig hållbarhetsredovisning syftar till att granskaren ska uttrycka sin slutsats om huruvida den rapporterade informationen överensstämmer med de riktlinjer som företaget har upprättat sin hållbarhetsredovisning utifrån. Genom denna översiktliga granskning erhålls en bas för att granskaren ska kunna uttala sig om det finns indikationer på att redovisningen inte överensstämmer och är upprättad efter angivna kriterier. (Samlingsvolymen, 2008 del 2)

### **Sakförhållande**

I granskningsuppdraget för hållbarhetsredovisning innefattas granskning av sakförhållandet som till exempel skriftlig information, sifferdata som rör dåtida och framtida utveckling av miljörelaterade eller socialt relaterade mått. Det kan även röra de system som används i företaget för att samla in och lagra hållbarhetsinformation samt företagets efterlevnad av till exempel miljötillstånd. (Samlingsvolymen, 2008 del 2)

### **Kriterier**

De kriterier hållbarhetsredovisningar är upprättade efter kan vara antingen etablerade eller specifika. Med etablerade kriterier menas lagar, förordningar eller etablerade riktlinjer. När det gäller hållbarhetsredovisning har företaget självt ofta utvecklat kriterierna, det vill säga dessa är specifika. De specifika kriterierna måste vara ändamålsenliga, granskaren måste med andra ord kunna använda kriterierna för att bedöma hållbarhetsredovisningens innehåll. Kriterierna är ändamålsenliga om de är relevanta, fullständiga, tillförlitliga, neutrala samt begripliga. Använder sig företaget av etablerade kriterier såsom GRI:s riktlinjer skall granskaren utgå från dessa i den översiktliga granskningen. (Samlingsvolymen, 2008 del 2)

## **Ansvarsfördelning**

Ledningen inom företaget bär ansvar för att lagar och föreskrifter följs. Ansvaret sträcker sig även till redovisningen av hållbarhetsrelaterad information. Om omständigheter finns, som visar på att redovisningen inte är upprättad enligt de fastställda kriterierna, skall detta framföras. (Samlingsvolymen, 2008 del 2)

## **Förutsättningar för att anta uppdraget**

Villkoren för uppdraget definieras i samförstånd med uppdragsgivaren och sammanställs i ett avtal. Vidare skall granskaren grundligt undersöka om det inom det rapporterade företaget finns identifierbara och ändamålsenliga kriterier som beskrivits ovan. (Samlingsvolymen, 2008 del 2)

## **Granskningssteamets specialistkunskaper**

Innan själva granskningsprocessen startar är det av stor vikt att granskaren gör en bedömning som rör individens kunskaper kring hållbarhetsredovisning i relation till omfattningen av företagets organisation. Saknas kunskapen anlitas specialister på området så att revisionsteamet blir fulländat. (Samlingsvolymen, 2008 del 2)

## **Granskningsprocessen**

### *Planeringsfasen*

Ett bestyrkandeuppdrag utträttas för att tilltron till informationen som företagen redovisar ska förbättras samt för att styrka att kriterierna är uppfyllda för informationen. Revisorn ska utifrån detta lämna ett uttalande, en slutsats av intrycket. För att revisorn ska kunna lämna detta uttalande ska bevis som är ändamålsenliga och tillräckliga finnas, med en yrkesmässig skepsis mot den givna informationen, för att finna väsentliga fel. En effektiv granskning ska göras där revisorn har i uppgift att planera vilken kvalitativ samt vilken kvantitativ information som ska granskas samt förstå väsentliga sakförhållanden och omständigheter för att på bästa sätt utvärdera risker i informationen. Revisorn ska även bestämma vilka metoder som ska användas vid granskningen av denna information och hur djupgående den ska vara. I den kvalitativa och kvantitativa informationen ska *väsentligheten* och *relevansen* utvärderas med ett relevant intressentperspektiv. Eftersom de relevanta intressenterna ofta är fler än vid traditionell finansiell information måste revisorn ha kunskap om det granskade företagets hållbarhetsarbete samt verksamheten i sig. Information om lagar och regler, som företaget berörs av, är viktig information för revisorn att granska och likaså hur organisationen tar hänsyn till dessa. En viktig del för revisorn är även att, med hänseende till det ovannämnda, uppskatta sin bestyrkanderisk eftersom misstag kan göras och slutsatsen därför kan bli orätt utan denna extra tillsynen. Risker vad gäller bestyrkandet kan uppgå till upptäcktsrisken, kontrollrisken samt den inneboende risken och är tre viktiga komponenter att se över. (Samlingsvolymen, 2008 del 2)

### *Granskningsfasen*

Efter *planeringsfasen* är det tid för revisorn att *genomföra själva granskningen*. I granskningsgenomförandet ingår en sammankoppling av granskning gällande den interna kontrollen samt detaljtester och analyser, vilka tillsammans ska minska bestyrkanderiskerna som kan uppstå, nämnt ovan, till ett godtagbart läge. Nedanstående tabell redogör för vad granskningsprocessen innefattar utan inbördes ordning. (Samlingsvolymen, 2008 del 2)

<p>Intervjuer med företagets representanter i hållbarhets-redovisningsarbetet i syfte att insamla information om aktiviteter samt händelser som är väsentliga för den tidsperiod redovisningen avser.</p>	<p>Granska hållbarhets-informationens system för insamlandet av information gällande dess tillförlitlighet. Internkontrollen i systemet ska granskas och specialist ska användas vid komplexa system. Om internrevision nyttjats, kan den redogöra för granskningen.</p>	<p>Granska om redovisnings- samt beräkningsprinciperna ligger till grund för sammanställd hållbarhets-data</p>
<p>För att säkerställa att redovisningsförhållandena är väsentliga och för att se om data rapporterats enhetligt samt om principer är uppfyllda ska granskaren besöka några utvalda enheter.</p>	<p>Jämföra de kvalitativa uttalanden samt den information som redovisningen innefattar med tillgängliga underlag. Komplement som styrker den presenterade informationen, exempelvis underskrivna intyg från befattningshavare, kan nyttjas.</p>	<p>Granska dokumenterade dialoger med intressenter om sådana finns. Granskaren kan i och med denna granskning även delta men får då inte påverka dialogen, så att granskarens opartiskhet kan ifrågasättas.</p>
<p>Helhetsbedöma lämnad data och information, för att undersöka om den är väsentlig och verklig i förhållande till verksamheten.</p>	<p>Jämföra informationen och data med information i årsredovisningen, för att se att hållbarhetsinformationen ej är motsägande denna.</p>	<p>Ansvara för att ledningen skriftligen ska bekräfta hållbarhetsredovisningens sakförhållanden samt beräkningarna, redovisningsprinciperna, och de redovisade kriterierna.</p>

### *Avrapportering*

Efter granskningens genomförande ska *avrapportering* ske där granskningens resultat ställs upp och revisorn bedömer om tillräckliga och ändamålsenliga bevis finns för sitt uttalande och om de angivna kriterierna är väsentligt uppfyllda. Vid behov görs kompletterande åtgärder av granskning, exempelvis angivande av avvikelser i bestyrkanderapporten. Bevis för väsentlig information, i revisorns uttalande, ska dokumenteras tillsammans med information om att dessa rekommendationer har följts. Denna dokumentation ska innehålla samtliga nämnda delarna i bestyrkningsprocessen, det vill säga *planeringsfasen, genomförandet och avrapporteringen*. (Samlingsvolymen, 2008 del 2)

### **Rapportering av den översiktliga granskningen**

Granskningsuppdraget slutförs genom ett möte mellan granskaren och företaget. Bolaget har vid tillfället möjlighet att framföra vidtagna åtgärder som rör de synpunkter granskaren lyft fram i processen. Granskningen leder i slutändan till en granskningsrapport samt till en granskningsberättelse. Granskningsberättelsen omfattar och redogör för granskningen och dess slutsatser på ett klart och tydligt vis. (Samlingsvolymen, 2008 del 2)