



Institutionen för ekonomi

Kandidatuppsats

HT-08

# **Uppfattningar om riktlinjer och bedömningar vid granskning av hållbarhetsredovisning**

---

Handledare:

Pernilla Broberg

Peter Öhman

Författare:

Camilla Dromberg

Monica Rosander

## **Förord**

Vi vill börja med att rikta ett stort tack till våra handledare Pernilla Broberg och Peter Öhman, eftersom de har med deras stora engagemang hjälpt oss att driva arbetet framåt genom att de stöttat oss med råd och reflektioner under arbetets gång.

Dessutom vill vi tacka Amanda Tan-Sonnerfeldt som varit till en stor hjälp när vi skulle söka den information vi behövde för att sätta oss in i hållbarhetsredovisning.

Sist men inte minst vill vi tacka våra respondenter från revisionsbyråerna som tagit sig tiden att ställa upp på våra intervjuer.

Kristianstad, 2008-11-28

Camilla Dromberg Monica Rosander

## **Sammanfattning**

Intresset för att redovisa hållbarhetsinformation har ökat kraftigt sedan 1990-talet. Denna redovisning fick till att börja med följa med som en bilaga till den årliga finansiella redovisningen. När det sedan blev allt vanligare med denna sorts redovisning, och redogörelserna dessutom tenderade att öka i omfattning, började man separera det som man idag kallar för hållbarhetsredovisning från den finansiella redovisningen. Trots att det fortfarande är en relativt liten andel företag som upprättar hållbarhetsredovisningar runt om i världen, så har det blivit en vanlig standard bland många stora internationella företag. Granskning av hållbarhetsredovisning är ett relativt nytt fenomen och det är endast en handfull svenska företag som låter granska sina hållbarhetsredovisningar. Då de riktlinjer som finns för revisorer är relativt kortfattade och eftersom informationen i hållbarhetsredovisningar till stor del är mjuk, rikhaltig och framtidsinriktad till sin karaktär så är den förhållandevis svår att granska och bedöma. Syftet med arbetet är därför att skapa förståelse för hur tillvägagångssättet vid granskningar av hållbarhetsredovisningar kan se ut och vilka professionella bedömningar som kan behöva göras. Vi har använt oss av en kvalitativ metod där vi intervjuat fem personer från de fyra största internationella revisionsbyråerna som ingår i "The Big Four". Vi har sedan analyserat svaren från intervjuerna med hjälp av litteraturen om riktlinjer kontra bedömningar och gjort jämförelser med finansiell revision. Vår slutsats av arbetet är att granskningen av hållbarhetsredovisningar är ganska lik finansiell revision i flera avseenden både när det gäller vilka bedömningar som revisorn kan behöva göra och när det gäller tillvägagångssättet vid granskningen. Revisorn granskar mer hård information, dels för att denna är lättare att mäta, dokumentera och kontrollera än mjuk information, men också för att man på så sätt kan uppnå en mer tillförlitlig granskning då revisorn kan erhålla mer konkreta revisionsbevis. Det förefaller som om den etablerade revisionsmetoden och inriktningen för finansiell revision överförs till andra områden, både till granskning av eventuell ekonomisk brottslighet och till granskning av hållbarhetsredovisning.

## Innehållsförteckning

<b>1 Inledning</b>	<b>7</b>
1.1 Bakgrund	7
1.2 Problemdiskussion	9
1.3 Problemformulering	10
1.4 Syfte	11
1.5 Avgränsningar	11
1.6 Definitioner	11
<b>2 Vetenskaplig metod</b>	<b>12</b>
2.1 Ansats	12
2.2 Teorival	13
<b>3 Teori</b>	<b>14</b>
3.1 Agentteori	14
3.2 Revisorns roll och revisionsprocessen	15
3.2.1 Revisorns roll	15
3.2.2 Revisionsprocessen	15
3.2.2.1 Bestyrkandeuppdraget	16
3.2.3 Bedömning kontra riktlinjer	17
3.2.3.1 Balansen mellan bedömningar och riktlinjer	17
3.2.3.2 Det mekaniska och organiska synsättet	18
3.2.3.3 Revisorns olika bedömningar	18
3.2.3.4 Riktlinjer och bedömningar i finansiell revision	19
3.2.3.5 Riktlinjer och bedömningar i granskning av hållbarhetsredovisningar	21
3.4 Hållbarhetsredovisning	21
3.5 Riktlinjer för granskning och upprättande för hållbarhetsredovisning	22
3.5.1 Rev R6	22
3.5.1.1 Granskningsuppdraget	22
3.5.2 Global Reporting Initiative (GRI)	24
3.5.2.1 GRI:s appliceringsnivåer på hållbarhetsredovisning	24
3.5.2.2 Riktlinjer för extern rapportering för företag med statligt ägande	25
3.5.3 AccountAbility's AA1000 Assurance standard	25
3.6 Författarnas föreställning	26
<b>4 Empirisk Metod</b>	<b>29</b>
4.1 Litteratursökning	29

---

---

<b>4.2 Datainsamlingsmetod.....</b>	<b>30</b>
4.2.1 Intervjuer.....	30
4.2.2 Testintervju.....	30
<b>4.3 Urval.....</b>	<b>30</b>
<b>4.4 Operationalisering.....</b>	<b>31</b>
<b>4.5 Reliabilitet.....</b>	<b>32</b>
<b>4.6 Validitet.....</b>	<b>32</b>
<b>4.7 Analys av empiriskt material.....</b>	<b>33</b>
<b>5 Empiri.....</b>	<b>34</b>
<b>5.1 Respondenterna.....</b>	<b>34</b>
5.1.1 Fredrik Ljungdahl, Öhrlings PricerWaterhouseCoopers.....	34
5.1.2 Lina Andersson och Åsa Ekberg, KPMG.....	34
5.1.3 Christer Benktsson, Ernst & Young.....	34
5.1.4 Torbjörn Westman, Deloitte.....	35
<b>5.2 Planeringsfasen.....</b>	<b>35</b>
5.2.1 Svårigheter i planeringsarbetet.....	36
5.2.2 Teamens organisationsuppbyggnad.....	36
<b>5.3 Granskningsfasen.....</b>	<b>36</b>
5.3.1 Svårigheter i granskningsarbetet.....	38
5.3.2 Standarder och riktlinjer vid granskning av hållbarhetsredovisningar.....	39
5.3.3 Professionella bedömningar i granskningen.....	39
<b>5.4 Jämförelse med finansiell revision.....</b>	<b>41</b>
<b>6 Analys.....</b>	<b>42</b>
6.1 Principer i större utsträckning än regler.....	42
6.2 Intuition i större utsträckning än formalisering.....	43
6.3 Kvalitativ i större utsträckning än kvantitativ information.....	44
6.4 Tillvägagångssätt vid planering/granskning av hållbarhetsredovisning.....	45
<b>7 Slutsats.....</b>	<b>47</b>
7.1 Studiens begränsningar.....	49
7.2 Förslag till fortsatt forskning.....	50
<b>Referenslista.....</b>	<b>51</b>
<b>Bilaga 1.....</b>	<b>55</b>
<b>Bilaga 2.....</b>	<b>57</b>
<b>Bilaga 3.....</b>	<b>65</b>

---

<b>Bilaga 4</b> .....	<b>72</b>
<b>Bilaga 5</b> .....	<b>79</b>
<b>Figur 1: En modell för bedömningar och riktlinjer</b> .....	<b>18</b>

## 1 Inledning

---

*Detta kapitel ger en kort beskrivning av bakgrunden till hållbarhetsredovisningen. Ämnet är aktuellt eftersom det blir allt vanligare att företag upprättar hållbarhetsredovisningar. Trots detta är hållbarhetsredovisningar ett relativt outforskat område och gör att det är något som vi vill titta närmare på. I vår problemdiskussion för vi ett resonemang om att det finns utrymme för ett större mått av professionella bedömningar i granskningen av hållbarhetsredovisningen. Syftet med denna uppsats blir därför att skapa förståelse för hur tillvägagångssättet vid granskningar av hållbarhetsredovisningar kan se ut.*

---

### 1.1 Bakgrund

Frågorna kring hur man ska uppnå hållbar utveckling har diskuterats i cirka 30 år. Genom åren har debatten gått från att man fokuserat på hur man ska begränsa ekonomiska aktiviteter till att man satt fokus på att det måste finnas en balans mellan affärsmässig verksamhet och ekologisk hållbarhet. (Garvare & Isaksson, 2001) FN:s generalförsamling gav därför 1983 ett uppdrag till Brundtlandskommissionen att undersöka sambandet mellan miljöförstöring och långsiktig utveckling i världen. Detta mynnade ut i Brundtlandsrapporten som kom 1987, där man skapade begreppet hållbar utveckling. I denna rapport definierar man hållbar utveckling som: ”utveckling som tillgodoser dagens behov utan att äventyra kommande generationers möjligheter att tillgodose sina behov”. (WCED, 1987; citerat av Garvare & Isaksson, 2001) För att inte skada ekologiska system måste människan agera på ett sådant sätt i ekonomiska aktiviteter för att garantera framtida generationers överlevnad och samtidigt skapa tillräckligt värde för nuvarande generationer. (Garvare & Isaksson, 2001)

Tidigare gav bara vissa företag ut offentlig information om vilken påverkan deras verksamhet hade på miljön och samhället. I början av 1990-talet spred sig detta fenomen bland företag runt om i världen på grund av att några stora företag

---

började upprätta betydligt mer omfattande redovisningar om verksamhetens påverkan på miljön. Sedan mitten av 1990-talet har frivillig redovisning om företagets påverkan på miljö och samhälle blivit allt mer populärt. (Deegan & Unerman, 2006) Detta har kommit som en respons av medias uppmärksammande av samhällets krav på att företag ska ta mer hänsyn till miljön i sin verksamhet. (Porter, Simon & Hatherly, 2007) Till att börja med fick redovisningen följa med som en bilaga till den årliga finansiella redovisningen. När det sedan blev allt vanligare med denna sortens redovisning, och redogörelserna dessutom tenderade att öka i omfattning, började man separera det som man idag kallar för hållbarhetsredovisning från den finansiella redovisningen. Hållbarhetsredovisningarna har växt i antal sedan slutet av 1990-talet. Trots att det fortfarande är en relativt liten andel företag som upprättar hållbarhetsredovisningar runt om i världen, så har det blivit en vanlig standard bland många stora internationella företag. (Deegan & Unerman, 2006)

Som tidigare sagts började utvecklingen av att redovisa företagets miljö- och samhällspåverkan i början av 1990-talet. Men historien om hållbarhetsredovisningens utveckling går längre tillbaka i tiden än så. Företag har långt före 1990-talet frivilligt redovisat deras påverkan på miljön. Till exempel har det stora oljeföretaget Shell redovisat denna typ av information så långt tillbaka som 1897. Intresset för att redovisa verksamhetens påverkan på miljön avtog drastiskt på 1980-talet. Därmed kan man betrakta utvecklingen på 1990-talet mer som en förnyelse av icke-finansiell redovisning än ett helt nytt fenomen. (Deegan & Unerman, 2006) Utvecklingen av att upprätta hållbarhetsredovisning intresserade revisorskåren och idag finns det många revisionsbyråer som granskar hållbarhetsredovisningar som kan ge råd för olika typer av miljötjänster. (Ljungdahl, 1999; Almgren & Brorson, 2003)

Utvecklingen runt om i världen går mot att företag lägger alltmer vikt vid sina grundläggande värderingar och tar därför ett vidare ansvar när det gäller miljömässiga och sociala frågor. Dessa används bland annat i marknadsstrategier i syfte att skapa långsiktiga relationer med kunder och intressenter. (Enquist,



Johnsson & Skålen, 2006) Efterhand som trycket från kapitalmarknaden, kunder och andra företag ökat har också både kvantitet och kvalitet ökat i hållbarhetsredovisningarna (Öhrlings PriceWaterhouseCoopers, 2008). Exempelvis har finansanalytiker god användning av information om företags arbete kring miljö, socialt ansvar och mänskliga rättigheter eftersom dessa faktorer påverkar många företags framtida kassaflöden både positivt och negativt. (Flening, 2005)

I Sverige har media under de senaste åren uppmärksammat klimatfrågorna mer än någonsin. En intressant fråga är hur den framtida utvecklingen av hållbarhetsredovisning kommer att påverkas av detta. Flera företag och organisationer tar till sig de nya kraven och använder GRI:s riktlinjer och den finansiella marknaden efterlyser krav på transparent icke-finansiell redovisning. (ESRA, 2007) Detta verkar dock inte vara tillräckligt för att tillfredsställa användarnas behov av information från företagen. En möjlig lösning på problemet är att införa obligatoriska upplysningar genom en reglering i lag. Detta skulle då öka mängden frivilliga upplysningar. (Broberg, 2006) Detta har delvis redan skett genom att den svenska regeringen kräver att statligt ägda företag ska rapportera sin hållbarhetsredovisning enligt GRI:s riktlinjer senast från och med det räkenskapsår som inleddes den 1 januari 2008 (Regeringskansliet, 2008). Dessa trender pekar ut riktningen för framtiden och man kan fråga sig vad som kommer att hända närmast inom hållbarhetsredovisningen? Man kan i alla fall vara säker på att mindre redovisning blir det inte. (ESRA, 2007)

## **1.2 Problemdiskussion**

RevR6 är den riktlinje som revisorerna i Sverige ska följa när de ska granska frivilliga hållbarhetsredovisningar (FAR SRS, 2008). I jämförelse med de riktlinjer som finns för finansiell redovisning är RevR6 relativt kortfattad.

Då revisorer har granskat finansiell redovisning sedan lång tid tillbaka kan man anse att de har en gedigen erfarenhet av detta. Granskning av hållbarhetsredovisningar är ett relativt nytt och växande fenomen för revisorer att

vara involverade i (Deegan & Unerman, 2006). Detta betyder också att det inte finns lika lång erfarenhet av granskning av hållbarhetsredovisning som av finansiell revision. Halling (2007) skriver att det har blivit allt vanligare att företag upprättar hållbarhetsredovisningar, men att det fortfarande endast är en handfull svenska företag som låter granska sina hållbarhetsredovisningar. Granskningen av hållbarhetsredovisningar är alltså inte lika inarbetad som den är för finansiell redovisningsinformation.

Revisorerna väljer ofta att granska sådana delar av ett uppdrag som de behärskar relativt bra. Denna del av uppdraget innehåller information som till stora delar är hård, historisk och fragmentarisk till sin karaktär. Däremot ägnar de mindre tid åt sådant som är förhållandevis svårt att granska och bedöma, det vill säga den mjuka, framtidsorienterade och rikhaltiga informationen. (Öhman, 2005) Hållbarhetsredovisning kan sägas vara just mjuk, framtidsorienterad och rikhaltig till sin natur. Den kan därför antas vara förhållandevis svår att granska och bedöma. Det tycks också krävas större mått av professionella bedömningar. Dels för att det inte finns lika omfattande riktlinjer för granskning av hållbarhetsredovisning som det gör för den finansiella revisionen, dels för att granskning av hållbarhetsredovisning inte funnits lika länge och inte är lika inarbetad som finansiell revision.

### **1.3 Problemformulering**

Med anledning av ovanstående resonemang menar vi att det skulle vara intressant att få en inblick i granskningen av hållbarhetsredovisning. En huvud- och en delfråga kan ställas enligt följande:

Hur kan tillvägagångssättet se ut vid granskningar av hållbarhetsredovisningar?

Vilka olika professionella bedömningar kan behöva göras vid granskningar av hållbarhetsredovisningar?

#### **1.4 Syfte**

Syftet med arbetet är att skapa förståelse för hur tillvägagångssättet vid granskning av hållbarhetsredovisning kan se ut samt vilka bedömningar en granskare kan behöva göra.

#### **1.5 Avgränsning**

I uppsatsen behandlar vi endast den del av hållbarhetsredovisningen som är frivillig, och inte den miljöinformation som är reglerad enligt lag.

#### **1.6 Definitioner**

Hållbarhetsredovisning – separat, frivillig redovisning där företag redogör för sitt arbete med miljö-, ekonomi- och socialrelaterade frågor. Dessa kan tryckas separat eller publiceras på företags hemsidor. De kan även ingå som en del i tryckta årsredovisningar.

Revision - Bestyrkande av finansiell redovisning med en högre form av säkerhet, det vill säga med ett uttalande i positiv form

Granskning - Bestyrkande av hållbarhetsredovisningar med en lägre form av säkerhet, det vill säga med ett uttalande i negativ form.

## 2 Vetenskaplig metod

---

*I kapitlet görs en beskrivning för vilken ansats och metod vi valt att använda och en motivering görs till varför vi valt dessa. Vi motiverar även valet av teorierna i uppsatsen.*

---

### 2.1 Ansats

Syftet med vår uppsats är att skapa förståelse för hur tillvägagångssättet kan se ut vid granskning av hållbarhetsredovisningar. Då Rev R6 är relativt kortfattad i jämförelse med de riktlinjer som finns för finansiell revision antar vi att den ger större utrymme för egna bedömningar. Granskning av hållbarhetsredovisning är fortfarande ett ganska nytt område (Deegan & Unerman, 2006). Därmed finns heller inte lika mycket erfarenhet och den är heller inte lika inarbetad som finansiell revision. Vi vill därför utforska hur revisorerna går tillväga och hur de gör sina bedömningar i de fall då de inte har klar vägledning. Med anledning av detta har vi valt en explorativ ansats eftersom vi vill skapa förståelse för problemet. En fördel med denna ansats är att den är flexibel och att det går att ändra riktning längs arbetets gång. Detta behöver dock inte betyda att man saknar inriktning från början (Lewis, Saunders & Thornhill, 2007).

Vi har i vår uppsats valt en abduktiv forskningsmetod. Vi har utgått från teorin när vi har utformat vår intervjuguide. Utifrån svaren på dessa intervjufrågor kan vi få en uppfattning om hur det går till vid granskningar av hållbarhetsredovisningar. Anledningen till att vi valt abduktiv forskningsmetod är det inte finns några starka teorier som behandlar det ämne vi valt, utan vi använder vår referensram som en förförståelse till ämnet. Då vi har undersökt ett ganska nytt ämne med relativt lite litteratur på området är det en fördel att använda abduktiv metod eftersom våra förkunskaper om ämnet inte varit tillräckliga för att formulera en hypotes. En annan fördel med denna metod är att den är flexibel och att man kan förklara ett fenomen med fler angreppssätt än vid deduktiv metod. (Lewis, Saunders & Thornhill, 2007)

## 2.2 Teorival

Agentteorin används för att belysa det förhållande som kan uppstå mellan de olika parterna och därmed även för att visa varför det är viktigt att låta sin redovisning bli granskad av en oberoende part (Jensen & Meckling, 1976). Sedan kommer vi in på revisorns roll där en av de viktigaste uppgifterna är att kvalitetssäkra informationen i redovisningen. (Chambers, 2006) För att underlätta för läsarens förståelse för ämnet finns det med en kortfattad genomgång av hur processen ser ut i den finansiella revisionen. Vi kommer sedan in på ramverket för bestyrkandeuppdrag där den första nivån är revision där granskaren, i fortsättningen kallad revisorn, kan göra ett uttalande med den högsta graden av säkerhet, ett så kallat positivt utlåtande. Den andra nivån är en översiktlig granskning där revisorn kan göra ett utlåtande med en lägre grad av säkerhet, ett så kallat negativt utlåtande. (FAR SRS, 2008) I Rev R6 som behandlar granskning av hållbarhetsredovisningar tillåts endast negativa uttalanden. Sedan tar vi upp litteraturen om bedömningar kontra riktlinjer. Tschudi (2005) menar att det är viktigt att hitta en balans mellan struktur och omdöme i revisionsprocessen eftersom en obalans kan innebära problem av olika slag. Exempel på olika professionella bedömningar som revisorn måste göra tas upp. Litteraturen har kopplats till både den finansiella revisionen och granskning av hållbarhetsredovisning. Vidare går vi in på olika riktlinjer för granskning och upprättande av hållbarhetsredovisningar, bland annat Rev R6 rekommendation som är upprättad för revisorer som granskar hållbarhetsredovisningar (FAR SRS, 2008). Här behandlas bland annat förutsättningar för att anta uppdraget och de kriterier som revisorn ska se till att hållbarhetsredovisningen är efter. Även GRI tas upp som är ett ramverk som företag kan välja att följa när de ska upprätta sin hållbarhetsredovisning. Teorikapitlet avslutas med en kort genomgång av AA 1000 som är en standard för granskning av hållbarhetsredovisningar som bland annat behandlar hur dialogen med intressenterna ska gå till (AccountAbility, 2003)

## 3 Teori

---

*Kapitlet börjar med agentteorin och fortsätter med en beskrivning av revisorns roll och revisionsprocessen. Vi tar sedan upp teorin om bedömningar och riktlinjer i revisionen. Kapitlet fortsätter med fakta om vad hållbarhetsredovisning är och avslutas med en redogörelse för de riktlinjer som finns för granskning och upprättande av hållbarhetsredovisning. Kapitlet ligger till grund för de frågor som ställs på intervjun och som sedan kommer analyseras i kapitel sex.*

---

### 3.1 Agentteori

Denna teori kan definieras som ett avtal där en person, principalen, anställer en annan person, agenten, för att utföra arbete för principalens räkning. Om båda parterna i denna relation är nyttomaximerande är det sannolikt att agenten inte alltid kommer att agera på det sätt som principalen önskar. Principalen kan försöka förhindra detta genom att inrätta lämpliga incitament för agenten eller genom att införa övervakning som ska begränsa agenten att handla i egenintresse. I de flesta situationer kommer det att vara lönsamt för principalen att inrätta incitament och övervakning, men det är dock omöjligt för principalen att helt och hållet få agenten att fatta optimala beslut som är till nytta för principalen. I de allra flesta agentförhållanden kommer övervakningen av agenten att medföra både fördelar och nackdelar för principalen. (Jensen & Meckling, 1976)

Agentteorin belyser förhållandet som kan uppstå mellan parterna och den berör även revisorn i rollen som en övervakande part. Det ligger i revisorns uppgift att som oberoende part sköta övervakningen av agenten och därmed öka årsredovisningens tillförlitlighet. Även hållbarhetsredovisningar har förutsättningar att bli mer tillförlitliga då de granskas av en oberoende part.

## **3.2 Revisorns roll och revisionsprocessen**

### *3.2.1 Revisorns roll*

Då företagens redovisningar, både inom finansiell och inom övrig frivillig redovisning, blir allt mer komplex ökar behovet av att kvalitetssäkra informationen. Detta görs för att uppnå ökad trovärdighet till den finansiella information ett företag lämnar och tilltron till hur styrelse och VD fullgör sina uppdrag (Chambers, 2006). Intressenter har ett stort intresse av att få informationen granskad då detta leder till att de kan få ett bättre beslutsunderlag. Detta kan vara en av anledningarna till att allt fler företag väljer att få sina hållbarhetsredovisningar granskade av en oberoende part, till exempel en revisor. Om användarna anser att granskningen är utförd på ett professionellt sätt ökar deras syn på redovisningens trovärdighet (Chambers, 2006). Vid granskningen är det viktigt att denna sker enligt god revisionssed som innebär att revisorn förpliktar sig att följa de yrkesetiska regler som finns. Revisorsnämnden, som är tillsynsmyndighet, och branschorganisationen FAR SRS ger ut vägledande regler för revisorsetik. (FAR SRS, 2008)

### *3.2.2 Revisionsprocessen*

Ett granskningsuppdrag börjar med planering av arbetet. Vid planeringen utgår revisorn från de kunskaper han eller hon har om verksamheten och bestämmer sedan granskningens omfattning och vilka områden som granskas samt hur detta ska göras, det vill säga vilka metoder som ska användas. Granskningen styrs sedan till de områden där det finns störst risk för väsentliga fel. (FAR SRS, 2008) Dessa risker kan delas upp i tre olika grupper där revisionsrisken är den sammanlagda risken. Den första är den inneboende risken som är den risk det innebär att driva ett företag. Den andra kallas för kontrollrisk och uppstår på grund av att företagets egna interna kontrollsystem inte upptäcker alla fel. Upptäcktsrisken är en tredje typ och innebär att det finns en risk att revisorn vid granskningen inte upptäcker alla fel. (Hatherly, Porter & Simon, 2007) Efter att revisorn har fått en uppfattning om vilka som är de väsentliga riskerna och har samlat information om verksamheten upprättas en övergripande revisionsplan. Denna innehåller bland annat vad och hur mycket som ska granskas och en

tidsplan för granskningen. Revisorn gör sedan instruktioner för arbetet med granskningen, så kallat granskningsprogram. Vid själva granskningen kan revisorn välja mellan att göra en substansgranskning eller granskning av kontroller eller en kombination av båda. Vid granskning av kontroller gör revisorn en ingående granskning av företagets interna kontrollsystem. Vid substansgranskning kontrolleras olika resultat- och balansposter och de transaktioner som gett upphov till dessa. Valet av metod beror mycket på vilket kvalitet den interna kontrollen har. Revisorn ska sedan skaffa sig tillräckliga och ändamålsenliga revisionsbevis som grund för att kunna uttala sin slutsats i revisionsberättelsen. Efter att detta är gjort ska revisorn bedöma räkenskapspåståendena utifrån hur bra revisionsbevisen är, det vill säga om de är tillräckliga och ändamålsenliga. Granskningen utmynnar slutligen i en revisionsberättelse där revisorn uttalar sin åsikt om hur företaget sköter sin finansiella redovisning och förvaltning. (FAR SRS, 2008)

#### 3.2.2.1 Bestyrkandeuppdraget

I ramverket existerar två typer av bestyrkandeuppdrag som en revisor tillåts utföra. Anledningen till att det finns två typer av bestyrkandegrad är att på så sätt kunna skilja på den risk som finns att revisorn gör ett felaktigt uttalande. Det ena är ett uttalande i positiv form som är med hög, men inte absolut säkerhet och det andra är ett negativt uttalande som är med begränsad säkerhet. Om revisorn ska göra ett uttalande med begränsad säkerhet begränsar revisorn granskningen jämfört med om revisorn ska göra ett uttalande med hög med inte absolut säkerhet. (FAR SRS, 2008).

Det finns fyra olika typer av granskning inom ramverket för revision.

1. Revision - här utförs granskningen av den finansiella redovisningen enligt god revisionsred. Denna granskning av den finansiella redovisningen, till exempel årsredovisningen, får ett positivt uttalande ("är upprättad enligt god sed") i revisionsberättelsen om den är korrekt upprättad.



2. Översiktlig granskning - även här utförs granskningen av redovisningen enligt god revisionsred. Granskningen av redovisningen får ett negativt uttalande ("inte funnit något som visar att det inte är upprättat enligt god sed") i granskningsintyget.
3. Överenskommen granskning - här utförs granskningen av redovisningen enligt överenskomna kriterier och granskaren ger ett negativt uttalande i ett granskningsintyg.
4. Sammandrag - här utförs granskningen av ett utdrag ur en handling mot en annan, till exempel kontrolleras uppgifterna i en ansökan om bidrag mot ett utdrag ur en huvudbok. Här ges inget uttalande. (Ibid)

### 3.2.3 Bedömningar kontra riktlinjer

Litteraturen handlar om att hitta en balans mellan strukturen för revisionsprocessen och revisorns bedömningar (Tschudi, 2005). Revisionen kan antingen ses som en väl strukturerad och mekanisk process eller som en process som kräver mycket egna professionella bedömningar och där revisionsprocessen beror mycket på klienten (Smith, Fiedler, Brown & Kestel, 2001). Power (2003) menar att:

*[d]e stora företagen anpassar ständigt sina revisionsprocesser och försöker balansera en formell, försvarbar och ekonomisk...struktur för revisionsprocessen mot den enskilda revisorns självständiga omdöme.*  
(Power, 2003; citerat från Tschudi, 2005 s. 82)

#### 3.2.3.1 Balansen mellan bedömningar och riktlinjer

Det är viktigt att både bedömningar och riktlinjer används i praktiken. Ett sätt att balansera de båda delarna är att titta på principer kontra regler. Vid tillämpningen av regler använder man en mer strukturell metod medan då man använder principer krävs ett större mått av bedömningar. Vid enkla situationer räcker det ofta att använda riktlinjer och regler, men vid mer komplexa situationer krävs, förutom riktlinjer och regler, även överordnade principer. (Tschudi, 2005)

### 3.2.3.2 Det mekaniska och organiska synsättet

I teorin skiljer man även på det mekaniska och organiska synsättet. I det mekaniska synsättet ses revisionen som en strukturerad process där man använder mer kvantitativ data i revisionsprocessen. I det organiska synsättet menar man att revisionen bygger på mer professionella bedömningar än vid det mekaniska synsättet och här används till övervägande del kvalitativ data. Det organiska bygger på ett holistiskt synsätt. I det mekaniska ser man mer på delarna än helheten. (Smith, Fiedler, Brown & Kestel, 2001; Power, 2003)

För att göra detta tydligare presenteras här en modell:

<i>Bedömningar</i>	<i>Riktlinjer</i>
Organiskt:	Mekaniskt:
Inriktad mot principer, helhetssyn	Orienterad mot regler
Granskarens intuition	Formalisering
Kvalitativt	Kvantitativt

Figur 1: En modell för bedömningar och riktlinjer (bearbetad från Tschudi, 2005, s.82)

### 3.2.3.3 Revisorns olika bedömningar

Det finns inga självklara svar på hur bedömningarna kan gå till vid varje given situation. Varje granskning är unik och man måste ta hänsyn till de speciella förhållandena när man gör dessa bedömningar. Det är upp till den enskilda revisorn att avgöra vilka bedömningar som behöver göras. (Hatherly, Porter & Simon, 2007)

Hatherly, Porter & Simon (2007) ger exempel på de bedömningar som revisorn måste göra vid granskningar:

- Hur mycket tid ska läggas på granskningen?
- Vad ska man fokusera på vid granskningen?
- Hur ska bevis samlas in? Hur mycket, vilken och var ska bevisen samlas in?
- Hur ska teamet vara konstruerat i fråga om antalet medlemmar och deras nivå på kompetens?
- Vilka slutsatser kan dras från de bevis som man samlat in i fråga om huruvida företagets redovisningsinformation visar en rättvisande bild av verksamheten?
- Vad ska skrivas i revisionsberättelsen?

#### 3.2.3.4 Riktlinjer och bedömningar i finansiell revision

Enligt Power (2003) så finns det, trots försök att standardisera revisionsprocessen, skillnader i utförande och tillämpning av revisionsrutinerna. Han delar in skillnaderna i termer av välstrukturerad revisionsprocess kontra en mer ostrukturerad revisionsprocess där det finns större plats för individuella bedömningar. Smith, Fiedler, Brown & Kestel (2001) menar att ostrukturerade revisionsbyråer behöver göra fler bedömningar i granskningen än dem som är strukturerade. Power (2003) menar att både den välstrukturerade och den mer ostrukturerade revisionsprocessen innebär problem som kan vara svåra att förstå fullt ut. Utvecklingen av den finansiella revisionen går mot en mer strukturerad process. Tschudi (2005) tar upp vissa problem med detta. Han menar att samhället blir mer och mer komplext och då är det svårt att lösa alla problem med hjälp av utvidgade formella regelverk. Det är lätt att revisorerna fastnar i ett tankemönster när de jobbar i analytiska processer. Det krävs oftast att man kan se mer till helheten i problemen. Han menar även att revisorerna bör bli mer benägna att våga kritisera existerande regler och normer.

Öhman (2005) rapporterar att det överlag finns små skillnader mellan lika grupper av revisorer, och att det finns två centrala dimensioner i svenska revisorers tankemönster. Den ena dimensionen handlar om hur revisorer tänker när det gäller tidsperspektivet dåtid kontra framtid. Vid granskning av framtidsorienterad information behöver revisorerna ta hänsyn till den bransch som företagen agerar i samt företagsledningens muntliga information. Vid granskning av historisk information kan de i relativt stor omfattning förlita sig på företagets egna interna kontroller. Revisorerna har inte samma kontrollmöjligheter vid granskning av den framtidsorienterade informationen som vid den historiska informationen. Den andra dimensionen handlar revisorernas praxis. Revisorerna lägger mer kraft på de områden som de anser att de har tillräcklig kompetens och där de kan uppnå förhållandevis hög precision i granskningen. Mer tid läggs på fragmentarisk granskning, än på granskningsobjekt som är mer komplexa och som kräver mer helhetsbedömningar. Här anser revisorerna att de inte kan uppnå samma höga precision vid granskningen. Revisorer lägger alltså mindre kraft att granska den mjuka och rikhaltiga informationen som behandlar framtiden och som är förhållandevis svår att granska och bedöma. Däremot lägger de ner mer tid på det som de delar av ett granskningsuppdrag som de anser att de har tillräcklig kompetens och behärskar väl. Revisorer har ett behov av att kontrollera sin egen osäkerhet. De är hårt kontrollerade och kan bli skadeståndsskyldiga om dem gör ett uttalande som kan skada bolaget.

Revisorer har ett liknande tankesätt även vid granskning av ekonomisk brottslighet. Fagerberg (2008) menar, i sin avhandling om ekonomisk brottslighet, att revisorer granskar mer hård information eftersom denna är lättare att dokumentera och kontrollera och därmed möjlig eller åtminstone lättare att granska. Dessutom underlättas arbetet med att erhålla konkreta revisionsbevis. Det är sannolikt att en granskning där revisorn kan erhålla konkreta revisionsbevis föredras av både revisorn och allmänheten då en granskning med otillräckliga revisionsbevis kan leda till att revisorn blir stämd och att granskningen blir mindre tillförlitlig.

### 3.2.3.5 Riktlinjer och bedömningar i granskning av hållbarhetsredovisningar

Med anledning av ovanstående resonemang borde granskningen av hållbarhetsredovisningar vara mer ostrukturerad än vid den finansiella revisionen. Anledningen till detta antagande är att de standarder och rekommendationer som finns i den finansiella revisionen är betydligt mer omfattande än den rekommendation, Rev R6, som finns för granskning av hållbarhetsredovisningar. Det är då sannolikt att de som granskar hållbarhetsredovisningar i större utsträckning måste tillämpa principer då det finns en risk att rekommendationerna i Rev R6 inte täcker alla situationer som kan uppstå. Som vi nämnt ovan kräver en mer omfattande tillämpning av principer ett större mått av professionella bedömningar.

### 3.4 Hållbarhetsredovisning

Redovisningen utgår från tre delar: ekonomiskt, miljömässigt och socialt ansvar. I den ekonomiska delen av hållbarhetsredovisningen menar man att företagen ska kunna uppnå största möjliga ekonomiska resultat och samtidigt balansera återbäringen som de får från ekonomiska aktiviteter med den risk, i form av till exempel miljöförstöring, som uppstår från samma ekonomiska aktivitet (Bennet, Buritt & Schaltegger, 2006). World Bank har definierat ekonomisk hållbar utveckling som:

*[s]ustainable development means basing developmental and environmental policies on a comparison of costs and benefits and on careful economic analysis that will strengthen environmental protection and lead to rising and sustainable levels of welfare (World Bank, 1992; citerat av Boyd, Jalal & Rogers, 2005, s. 44).*

Med definitionen menas balansen mellan hur vi ska uppnå miljömässig hållbar utveckling och hur mycket detta får kosta. I den miljömässiga aspekten av hållbar utveckling fokuserar man på hur väl företagen minskat sin påverkan på miljön. Exempel på företagens miljöpåverkan är utsläpp av växthusgaser där koldioxid är den vanligaste gasen, uttunning av ozonlagret, miljögifter, övergödning och minskad genetisk variation av djur och växtarter. Den sista aspekten är den sociala där företagen försöker bibehålla och förbättra det ekonomiska resultatet samtidigt

som man tar hänsyn till de olika sociala, kulturella och individuella behoven i företaget. Denna del tas med i redovisningen för att erhålla social acceptans i samhället och för att legitimera sin verksamhet. Förhållanden som tas upp kan till exempel vara andel sjukskrivningar, men företagen kan också redovisa de positiva sociala effekterna av deras inverkan i samhället. (Bennet, Buritt & Schaltegger, 2006)

### **3.5 Riktlinjer för granskning och upprättande av hållbarhetsredovisning**

#### *3.5.1 Rev R6*

Vid granskningen av hållbarhetsredovisningarna i svenska företag använder revisionsbyråer FAR SRS rekommendation Rev R6 som handlar om oberoende granskning av frivillig separat hållbarhetsredovisning. Denna har funnits sedan 2004 och var den första nationella standarden i världen (ESRA, 2007). Rev R6 bygger på och överensstämmer med ”international Standard on Assurance Engagement” (ISAE) 3000 som är en internationell standard som behandlar bestyrkandeuppdrag i allmänhet (FAR SRS, 2008).

I RevR6 finns, liksom i granskningen av den finansiella redovisningen, två typer av bestyrkandeuppdrag. Båda typerna bygger på den säkerhet revisorn tillägnat sig för att göra sitt bestyrkande. I Rev R6 behandlas enbart negativa uttalanden som bygger på begränsad säkerhet då det är alltför tidskrävande och dyrt att samla in tillräckliga bevis för att kunna göra ett positivt uttalande som har den högre nivån av säkerhet.(Ibid)

#### *3.5.1.1 Granskningsuppdraget*

I Rev R6 står det beskrivet om hur granskningsuppdraget går till. I bestyrkandeuppdraget ingår det tre berörda parter som innefattar en revisor, en part som är ansvarig för informationen i hållbarhetsredovisningen (till exempel styrelse, verkställande direktör eller motsvarande befattningshavare i andra organisationsformer) och den tredje parten som är mottagarna av den redovisade hållbarhetsinformationen.(Ibid)

Det är viktigt att den som ska granska har tillräcklig kunskap om förhållandena vid granskning av hållbarhetsredovisningen. Om man anser att man inte innehar tillräckliga kunskaper kan en specialist med sakkunskap inom området anlitas. Ett grundläggande krav för att revisorn ska anta uppdraget är att teamet som helhet har tillräckliga kunskaper om hållbarhetsredovisning. (Ibid)

Syftet med bestyrkanderapporten är att revisorn ska uttala sig om han eller hon hittat några faktorer som tyder på att företaget inte huvudsakligen redovisat enligt fastställda kriterier. Revisorn måste skaffa sig tillräckliga och lämpliga bevis att grunda den uttalade slutsatsen på. I allmänhet bör revisorn ha en kritisk inställning i planeringen och genomförandet för att kunna identifiera risken för betydande fel i redovisningen. (Ibid)

Revisorn ska noga planera och avgöra vad som ska granskas för att sedan ta ett beslut om hur omfattande granskningen ska vara för att granskningsprocessen ska bli effektiv. Detta gäller både kvalitativ och kvantitativ information. Det är även av stor vikt att revisorn beslutar om vilka metoder som ska användas före granskningsprocessen påbörjas.

Efter att revisorn gått igenom planeringsfasen ska han eller hon genomföra granskningen och specificera de granskningsåtgärder som ska utföras. För att bedöma vilka dessa är använder revisorn den värderade riskbedömning som gjordes i planeringsfasen och sitt goda omdöme. Syftet med granskningsåtgärderna är att minska bestyrkanderisken till en acceptabelt låg nivå. (Ibid)

När åtgärderna i granskningsprogrammet är utförda ska revisorn sammanställa resultatet av granskningen. I nästa steg kan revisorn bedöma om han eller hon har erhållit tillräckliga och ändamålsenliga bevis för att göra ett uttalande om det finns några omständigheter där företaget inte väsentligen följt fastställda kriterier. I annat fall får revisorn komplettera granskningsåtgärderna eller avge en bestyrkanderapport med avvikelser. (Ibid)

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

Global Reporting Initiative som förkortas GRI är ett ramverk för frivillig hållbarhetsredovisning som ökar möjligheterna för trovärdiga redovisningar (Almgren & Brorson, 2003). Ramverket anses vara det mest utbredda för redovisning och rapportering av hållbarhetsinformation för företag (Flening, 2005). GRI ska ge vägledning för företag vad en hållbarhetsredovisning ska innehålla och hur de ska gå tillväga (Flening, 2005). På GRI:s hemsida har publicerats en handbok som ska vara till hjälp för små och medelstora företag när de ska göra sin hållbarhetsredovisning (Global Reporting Initiative, c. 2008b). Det totala antalet företag i världen som idag använder GRI:s riktlinjer i hållbarhetsredovisningen har ökat till 1500, där hälften är från Europa. (ESRA, c. 2008a). Sedan den första versionen av GRI kom 1997 har ramverket utvecklats kraftigt och idag finns ”Sustainability Reporting Guidelines” som förkortas G3. Detta är den tredje och senaste versionen av GRI och utvecklades 2006. (Global Reporting Initiative, c. 2008a)

#### 3.5.2.1 GRI:s olika appliceringsnivåer på hållbarhetsredovisning

Företag som väljer att redovisa sin hållbarhetsredovisning efter GRI:s riktlinjer måste följa en särskild appliceringsnivå. Företaget ska ange i vilken nivå informationen i hållbarhetsredovisningen följer GRI:s riktlinjer. Nivåerna är A, B eller C där C är den nivå som är minst fullständig. För varje nivå finns det krav på hur informationen ska redovisas. (Ibid)

Oberoende granskning uppmuntras men är inte ett krav (Almgren & Brorson, 2003). Företaget kan själv kontrollera sin hållbarhetsredovisning med hjälp av dessa appliceringsnivåer. Ett annat alternativ är att skicka hållbarhetsredovisningen till GRI som kontrollerar att företaget följt den valda nivån (Global Reporting Initiative, c. 2008c). Väljer företaget att låta en extern oberoende part granska hållbarhetsredovisningen markeras resultatet med ett plus för att tydliggöra att den granskats externt. Detta görs för att bestyrka realiteten i rapporten. (Ibid) Är denna oberoende part en revisor måste revisorn utgå från GRI:s riktlinjer vid sin granskning (FAR SRS, 2008).



### 3.5.2.2 Riktlinjer för extern rapportering för företag med statligt ägande

Som första land i världen beslutade den svenska regeringen den 29 november 2007 om nya riktlinjer för extern rapportering för företag med statligt ägande. Enligt de nya riktlinjerna ska de statligt ägda företagen uppvisa en hållbarhetsredovisning efter GRI:s riktlinjer. De nya riktlinjerna ersätter de tidigare från 2002. Dessa har blivit utökade med tydligare informationskrav om vad hållbarhetsredovisningen ska innehålla. Riktlinjerna ska fungera som komplement till redovisningslagstiftning och god redovisningssed. Hållbarhetsredovisningen ska vara kvalitetssäkrad genom oberoende granskning och bestyrkande. Senast från och med det räkenskapsår som inleds den 1 januari 2008 ska företagen rapportera enligt riktlinjerna. (Regeringskansliet, 2008)

### 3.5.3 AccountAbility's AA1000 Assurance standard

AccountAbility är en internationell organisation vars uppdrag är att främja redovisningsskyldighet i syfte att uppnå hållbar utveckling. Som ett led detta arbete har organisationen bland annat tagit fram AA1000 Assurance Standard 2003, vilket är ett dokument som behandlar bestyrkandeuppdrag av hållbarhetsredovisningar. AccountAbilitys styrningsmodell är anpassad efter organisationer med många olika intressenter. Standarden kan tillämpas direkt på organisationer och individer som driver affärsverksamhet i både privat och offentlig verksamhet i länder världen över. (AccountAbility, 2003)

AccountAbility's AA1000 Assurance standard är en internationell standard framtagen bland annat för att guida revisorer vid bedömningar och bestyrkande av informationen i organisationers hållbarhetsredovisningar. Standarden behandlar bland annat hur dialogen med intressenterna ska föras. Företag som antar standarden förpliktar sig att följa vissa regler. Bland annat ska företagen identifiera och förstå dess sociala, miljömässiga och ekonomiska prestationer och påverkan samt hur intressenterna uppfattar dessa. De förbinder sig även att och svara på intressenternas frågor på ett begripligt sätt samt överväga att följa intressenternas framförda viljor och behov när det gäller organisationens policy och praxis. En tredje regel är att de ska ta fram en rapport för att informera

intressenterna om dess beslut, handlingar och påverkan. AA1000AS är speciellt anpassad efter GRI:s riktlinjer liksom till andra relaterade standarder. (AccountAbility, 2003)

### 3.6 Författarnas föreställning

Vår referensram mynnar ut i en föreställning enligt följande:

*I granskning av hållbarhetsredovisning finns ett större utrymme för professionella bedömningar än vid finansiell revision.*

Tschudis (2005) modell säger att granskaren är mer inriktad mot bedömningar istället för riktlinjer om man använder:

- Principer i större utsträckning än regler
- Intuition i större utsträckning än formalisering
- Kvalitativ i större utsträckning än kvantitativ information

Våra två första argument för vår föreställning bygger på den första punkten från Tschudis (2005) modell enligt följande:

- a) Rev R6 är kortfattad och därmed finns det ett större utrymme för professionella bedömningar.

Vid den finansiella revisionen finns betydligt mer omfattande regler och riktlinjer att stödja sig på i jämförelse mot Rev R6. Med anledning av detta anser vi att revisorn borde vara beroende av att använda mer principer vid granskning av hållbarhetsredovisning då Rev R6 inte kan täcka in alla situationer som kan uppstå.

- b) Hållbarhetsredovisningen är svår att granska och bedöma och därmed finns det ett större utrymme för professionella bedömningar.

Enligt Öhman (2005) är mjuk, framtidsorienterad och rikhaltig information i redovisningar svår att granska och bedöma. Vi anser att man kan säga att hållbarhetsredovisning är just av denna karaktär och det torde göra den förhållandevis svår att granska och bedöma. I svåra och komplexa situationer krävs, förutom regler och riktlinjer, att revisorn är mer inriktad mot principer enligt Tschudi (2005).

Det tredje argumentet för vår föreställning bygger på den andra punkten i Tschudis modell enligt följande:

- c) Hållbarhetsredovisningen är inte så inarbetad och därmed finns det ett större utrymme för professionella bedömningar.

I vår problemdiskussion kom vi fram till att det inte finns lika mycket erfarenhet av granskning av hållbarhetsredovisning som finansiell redovisning. Detta byggde vi på att hållbarhetsredovisningar är ett relativt nytt och växande fenomen (Deegan & Unerman, 2006) samt att det endast är en handfull svenska företag som låter granska sina hållbarhetsredovisningar (Halling, 2007). När erfarenheten av att granska hållbarhetsredovisningar inte är så lång, är den inte lika inarbetad och detta kan i sin tur göra att formaliseringen kan vara mindre utvecklad. I komplexa situationer, som är typiska vid granskning av hållbarhetsredovisning enligt vårt resonemang ovan, kommer då revisorn antagligen inte kunna ta hjälp av lika formaliserade arbetsprocesser utan det kommer då att krävas att revisorn istället tar hjälp av sin intuition.

Slutligen bygger vårt argument för vår föreställning på den tredje punkten i Tschudis (2005) modell enligt följande:

- d) Hållbarhetsredovisningen är av kvalitativ karaktär och därmed finns det ett större utrymme för professionella bedömningar.

Hållbarhetsredovisning är av kvalitativ karaktär. Som vi redan har nämnt är denna sortens information svår att granska och bedöma (Öhman, 2005). Revisorn får därför även här använda sig av fler egna professionella bedömningar än vad som krävts om den granskade informationen varit av kvantitativ karaktär.

Granskningen av hållbarhetsredovisning kommer inte att vara en välstrukturerad och mekanisk process som är en av de två processer revisionen kan ses som enligt Smith, Fiedler, Brown & Kestel (2001). Granskningen av hållbarhetsredovisning kommer istället vara en process där det kommer krävas mycket egna professionella bedömningar hos revisorn.

## 4 Empirisk metod

---

*Vi har valt att samla in våra primärdata genom semistrukturerade intervjuer för att skapa förståelse för hur tillvägagångssättet vid granskningar av hållbarhetsredovisningar kan se ut. Vårt urval består av både revisorer och interna experter inom hållbarhetsredovisning på respektive revisionsbyrå.*

---

### 4.1 Litteratursökning

När arbetet med denna uppsats inleddes var våra kunskaper minst sagt begränsade inom hållbarhetsredovisning. Vi lade därför ner mycket tid på att söka förståelse kring ämnet. Vi fick rådet av en av våra handledare att ta kontakt med Amanda Tan-Sonnerfeldt som är doktorand på Lunds Universitet och har kunskap inom området. Vi fick hjälp med var vi skulle söka den information vi behövde och om olika riktlinjer och standarder som finns för upprättande av hållbarhetsredovisning samt de riktlinjer revisorer använder sig av när de ska granska en hållbarhetsredovisning.

I vår uppsats har vi använt vetenskapliga artiklar som vi bland annat funnit genom sökningar i databasen Emerald. De sökord vi använt är agency theory, sustainability accounting, structure versus judgment, audit och assurance. I teorikapitlet har vi mestadels använt oss av befintlig litteratur inom området, men vi har även använt information från GRI, AA1000 och ESRA:s respektive hemsidor. Då vi sökt litteratur har vi varit noga med att denna ska vara så tillförlitlig som möjligt genom att använda aktuell information från kända och framstående personer inom området. Vi har nästan enbart använt information från 2000-talet eller i slutet av 1990-talet, med undantag för agentteorin då denna inte förändras nämnvärt över tiden.

## **4.2 Datainsamlingsmetod**

### *4.2.1 Intervjuer*

Vi har valt att samla in vår primärdata med hjälp av intervjuer. Vid intervjuerna använde vi en intervjuguide med förutbestämda frågor. En semistrukturerad intervju ger oss möjlighet att ställa följdfrågor och vi kan då få information som vi inte förväntar oss (Lewis, Saunders & Thornhill, 2007). Innan vi påbörjade våra intervjuer skrev vi frågorna till vår intervjuguide där vi utgick från teorikapitlet för att på så sätt få fram relevanta frågor utifrån vårt syfte med uppsatsen. Från början var det tänkt att vi skulle genomföra personliga intervjuer eftersom vi anser att detta är den bästa intervjuformen. Anledningen till detta är att vid en personlig intervju får man bättre kontakt med respondenten och att det skapas ett ömsesidigt förtroende mellan respondenten och den som intervjuar. (Lewis, Saunders & Thornhill, 2007) Eftersom vi inte hade möjlighet att genomföra personliga intervjuer med alla respondenter har vi genomfört tre intervjuer per telefon. En del av våra respondenter ville ha intervjufrågorna i förväg för att kunna förbereda svaren.

### *4.2.2 Testintervju*

Innan vi påbörjade våra intervjuer genomförde vi en testintervju med en person som är konsultansvarig inom hållbarhetsredovisning på Goodpoint i syfte att kontrollera om frågorna från vår intervjuguide var bra och om det var något vi behövde ändra. Vi ansåg att intervjun fungerade bra eftersom att vi kunde följa med i samtalet med respondenten utan problem och ställa följdfrågor när så behövdes. Vi ansåg även att vi fick ökad förståelse inom området efter intervjun. Intervjuguiden ändrades därför inte, utan vi kunde använda den som den var till våra intervjuer med respondenterna.

## **4.3 Urval**

Vi har valt att vända oss till personer som ansvarar för hållbarhetsredovisning på de fyra största internationella revisionsbyråerna som ingår i "The Big Four". Dessa är Deloitte, Ernst & Young, KPMG och Öhrlings PriceWaterhouseCoopers. Då det endast är en handfull företag som låter granska sin hållbarhetsredovisning

enligt Halling (2007) utgår vi från att det är de största revisionsbyråerna som i större utsträckning granskar hållbarhetsredovisning än de som inte ingår i ”The Big Four”. Vår ambition har varit att komma i kontakt med personer som har kunskaper och erfarenhet inom området.

När vi valde våra respondenter gick vi in på revisionsbyråernas respektive hemsida på Internet för att ta reda på vilka personer som var ansvariga för granskning av hållbarhetsredovisning. På två av byråerna kontaktade vi växelns för att få hjälp med att komma i kontakt med rätt person. På de andra utvalda byråernas hemsidor stod det vilka som var ansvariga och då kontaktade vi personen direkt. Vi fick tag i en person att intervjua från varje revisionsbyrå. Från KPMG intervjuades två stycken samtidigt, så vårt urval blev till sist fem personer som har erfarenhet och kunskap om hållbarhetsredovisning. Dessa behöver nödvändigtvis inte vara revisorer, eftersom det inte är lagreglerat att det måste vara en revisor som granskar hållbarhetsredovisningar. I vårt fall har vi intervjuat två revisorer och resterande tre har varit de interna experterna inom revisionsbyrån för hållbarhetsredovisning.

#### **4.4 Operationalisering**

Vi har använt oss av semistrukturerade intervjuer för att erhålla primärdata till studien. För att skapa relevanta frågor till vår intervjuguide har vi använt oss av den information vi tagit fram i teorikapitlet.

Vår intervjuguide (se bilaga 1) är konstruerad så att respondenterna ska kunna prata fritt omkring de frågor vi ställer. För att få bättre struktur på frågorna i vår intervjuguide är frågorna indelade i bakgrunds- och huvudfrågor. Den senare typen av frågor har vi delat in i planeringsfas, granskningsfas och övriga frågor. Vi har tagit med bakgrundsfrågor om respondenterna för att på så sätt få fram information om bakgrund och erfarenhet av granskning av hållbarhetsredovisning. Under en del av frågorna finns följdfrågor inskrivna i intervjuguiden. Vår tanke med detta är att respondenten ska kunna svara fritt på frågan, men för att ge mer uttömmande svar och för vid eventuellt behov kunna styra upp svaren. Eftersom

vi vill kunna jämföra informationen från respondenterna har vi använt oss av likadana frågor till alla respondenter.

#### **4.5 Reliabilitet**

Det finns risk att materialet från våra intervjuer har blivit snedvridet då vi som intervjuat saknade erfarenhet av att utföra intervjuer. Detta beror på den intervjuareffekt som kan uppstå då ens egna värderingar och referensram omedvetet överförs på respondenten när frågorna ställs och eventuellt förtydligas (Lewis, Saunders & Thornhill, 2007). Innan intervjuerna genomfördes erbjöd vi alla våra respondenter att vara anonyma. Att garantera anonymiteten för en respondent kan göra att denna vågar öppna sig och berätta allt respondenten vet om det man frågar (Ejvegård, 2003; Lewis, Saunders & Thornhill, 2007). Ingen av våra respondenter valde dock att vara anonyma. Intervjumaterialet kan även påverkas av var själva intervjun äger rum. Man bör välja en plats där den som intervjuar känner sig trygg, men man bör även ta hänsyn till respondenten så att denna inte påverkas av platsen. (Lewis, Saunders & Thornhill, 2007). Våra personliga intervjuer ägde rum på respektive respondents revisionsbyrå och bör därför inte ha påverkat respondenten negativt. Alla våra intervjuer genomfördes med diktafon. Att spela in intervjuerna gör att man på ett effektivt sätt kan sätta sig ner i lugn och ro och sammanställa vad respondenterna svarat på frågorna från intervjun (Ejvegård, 2003). Hade vi inte använt oss av diktafon hade vi inte hunnit med att anteckna alla respondenternas svar, utan vi hade då behövt minnas svaren i efterhand vilket kunde ha lett till att studien blivit mindre trovärdig. Som intervjuare kan man ha misstolkat vad en respondent menat när denna svarat på frågorna (Ejvegård, 2003). För att försäkra oss om att vi tolkat informationen korrekt har vi låtit respondenterna titta igenom materialet från intervjuerna innan vi publicerade det.

#### **4.6 Validitet**

För att studien ska uppnå så hög validitet som möjligt ville vi intervjuade personer som hade mest erfarenhet och kunskap på respektive revisionsbyrå. Detta var inte möjligt då två av de mest erfarna tilltänkta respondenterna inte var



tillgängliga för intervju. Följden blev att två av våra respondenter hade inte så lång erfarenhet inom detta område. Detta ska dock förhoppningsvis inte ha påverkat studiens validitet nämnvärt eftersom dessa mindre erfarna personer har kontrollerat sina svar med personer som har mer erfarenhet inom området på revisionsbyrån. Widerberg (2002) skriver att intervjuguiden fungerar som ett hjälpverktyg vid intervjusituationen. Vår intervjuguide (se bilaga 1) som vi använt oss av vid samtliga intervjuer kan ha påverkat studiens validitet positivt eftersom den gjorde att vi hade en bra översikt på vilka frågor som skulle ställas och att vi inte glömde bort någon fråga. Att genomföra intervjuer är inte alltid det enklaste, därför bör man utföra testintervjuer innan man sätter igång med de riktiga intervjuerna (Widerberg, 2002). Genomförandet av vår testintervju kan därmed ha påverkat validiteten i positiv bemärkelse eftersom vi kunde kontrollera att frågorna var relevanta och att de gick att besvara.

#### **4.7 Analys av empiriskt material**

Vi har redovisat de svar vi fått från intervjuerna tillsammans, istället för var för sig. Syftet med att använda denna metod är att tydliggöra skillnader och likheter. Eftersom respondenterna svarat ganska likartat på många av våra frågor kan vi även undvika upprepningar. Vi har sedan analyserat det empiriska materialet med hjälp av litteraturen om riktlinjer och bedömningar och genom att jämföra granskning av hållbarhetsredovisning med finansiell revision.

## 5 Empiri

---

*I detta kapitel presenteras det material vi samlat in från intervjuer gjorda med våra fem respondenter, varav två stycken är revisorer och resterande är interna experter inom hållbarhetsredovisning på sina respektive revisionsbyråer. Kapitlet börjar med att vi gör en presentation av de respondenter vi intervjuat och fortsätter sedan med vad de svarat angående gransknings- och planeringsfasen i hållbarhetsredovisningen. Detta kapitel ligger sedan till grund för analys och slutsats.*

---

### 5.1 Respondenterna

#### 5.1.1 Fredrik Ljungdahl, Öhrlings PriceWaterhouseCoopers

Ljungdahl har sedan 1999 arbetat med rådgivning och revision inom hållbarhetsredovisning. Han är verksam i Malmö och Stockholm. Ljungdahl och Lars Olle Larsson (som är Ljungdahls chef och specialistrevisor på byrån) är ett team som jobbar och leder uppdragen med att granska hållbarhetsredovisningar på byrån. Ljungdahl har även forskat inom miljöredovisning och föreläst inom ämnet.

#### 5.1.2 Lina Andersson och Åsa Ekberg, KPMG

Andersson och Ekberg arbetar i Stockholm på sustainabilityavdelningen på KPMG som är en specialistavdelning på byrån. Denna avdelning har funnits på byrån sedan mitten av 1990-talet. De är båda statsvetare från början och har arbetat med att granska hållbarhetsredovisningar i drygt ett år.

#### 5.1.3 Christer Benktsson, Ernst & Young

Benktsson är revisor och arbetar på Ernst & Young i Stockholm. Han har arbetat sedan två år med globala företag på revisionsavdelningen ”global audit” på byrån. Benktsson har titeln senior auditor och har jobbat med hållbarhetsfrågor i ungefär ett halvår.

#### *5.1.4 Torbjörn Westman, Deloitte*

Westman är i grunden externrevisor och har arbetat med hållbarhetsfrågor sedan 2003. Han är ansvarig på byråns avdelning för sustainability och är verksam i Stockholm. Han är även specialistledamot i FAR SRS.

### **5.2 Planeringsfasen**

Respondenterna svarade ganska olika på denna fråga. Alla svarade dock att det gäller att sätta sig in i verksamheten i planeringsfasen. De börjar med en risk- och väsentlighetsbedömning för att avgöra vad de ska lägga fokus på vid granskningen. Andersson & Ekberg berättade att det sedan sker en fokusering av uppdraget, där man gör en bedömning av vad som ska omfattas av granskningen. Man tittar på datainformation från föregående år för att avgöra vilka delar av verksamheten som har ett större behov av att granskas. Ett exempel på detta kan vara om man ser misstänkta felaktigheter eller om det finns vissa enheter som är särskilt betydelsefulla för den totala rapporteringen. Benktson menade att planeringen styrs främst efter omfattningen av indikatorer och frågor i hållbarhetsredovisningen som ska granskas och verifieras. Själva planeringen innefattar många steg där man bland annat ska skaffa sig kunskap om verksamheten och få en förståelse för systemet för intern kontroll. Den interna kontrollen är viktig för att de ska veta att det är rätt värde de får ut och att de kan lita på detta värde. Westman och Ljungdahl nämnde att när de riktar in sig på vad som ska granskas tar de även hänsyn till vad som framkommit i intressentdialogen. Både Westman och Andersson & Ekberg berättade att de även utgår från tidigare erfarenheter när de gör riskanalysen av företaget. Ljungdahl och Benktsson menade att planeringsfasen vid granskning av hållbarhetsredovisningar är väldigt lik den som görs vid en finansiell revision eftersom det gäller att hitta de väsentliga riskerna och hållbarhetsfrågorna. Dessa kan vara olika för olika branscher.

### *5.2.1 Svårigheter i planeringsarbetet*

Benktsson svarade att han tyckte att tids- och riskbedömningen kan vara svår om ett företag upprättar en hållbarhetsredovisning för första gången eftersom företaget måste få en förförståelse för hur en granskning går till. Ljungdahl svarade att det kan vara svårt att hitta det som är väsentligt för att uppdraget inte ska bli för stort eftersom budgeten är mindre än vid finansiell revision. Han nämnde också att eftersom det är frivilligt att upprätta hållbarhetsredovisningar så kan oberoendet vara ett problem då de kan bli mer styrda av kunden. Det brukar dock lösa sig eftersom kunden vill köpa deras oberoende och då vet de att de inte kan lägga sig i för mycket. Varken Westman eller Andersson & Ekberg ansåg att det fanns något som var speciellt svårt eller enkelt i planeringsfasen.

### *5.2.2 Teamens organisationsuppbyggnad*

Respondenterna svarade ganska lika på frågan om hur teamen är organiserade. Alla svarade att strukturen är väldigt lik den finansiella revisionen. Ljungdahl berättade att högst upp finns en som skriver under och bestyrker uppdraget, därunder finns en som leder arbetet operativt och under den personen finns ett antal assistenter. De andra respondenterna gav liknande svar. Ljungdahl nämnde även att ett uppdrag i Sverige brukar bestå av tre till fem personer beroende på uppdragets storlek. Vid uppdrag utomlands kan de även behöva kontakta utländska kollegor inom byrån som kan göra besök på orten. Han nämnde även att de kan få låna personer från den finansiella revisionen eftersom de kan verksamheten och då kan gå in och titta på uppdraget. Både Westman och Benktsson sade att allt som en person har gjort på en lägre nivå kvalitetssäkras längre upp. Enligt Benktsson styrs arbetet även av vad de har för uppgift i teamet och fördelas utifrån kompetens.

## **5.3 Granskningsfasen**

Även på frågan om hur de går till väga vid när de granskar hållbarhetsredovisningar svarade respondenterna ganska lika. Andersson & Ekberg berättade att de utgår ifrån den information som de fått in från företaget och går sedan igenom nyckeltal för miljö och socialdata parallellt med att de gör

platsbesök. På ett platsbesök åker de till tillverkningsenheter någonstans i världen och stannar där i minst tre dagar på varje plats. På platsbesöket säkras de så att den siffra som rapporteras på central nivå stöds av underlag, till exempel en faktura från den enskilda tillverkningsenheten. De tittar även på hur företaget genomför sin rapportering, det vill säga hur de dokumenterar och kvalitetssäkrar data. Detta görs för att även kunna se så att de olika rapporteringsenheterna inom ett företag har rapporterat den information som de tänkt att de ska rapportera om en viss indikator. Anledningen till att de gör detta är för att se att de redovisar enligt redovisningsprinciperna.

Andersson & Ekberg menade även att de flesta företag redovisar enligt GRI där den tillämpas i kombination med att företaget har egna nyckeltal. Till dessa nyckeltal finns en definition i GRI om vad som ska ingå i rapporteringen. De är viktigt att de ser till så att respektive rapporteringsenhet förstår vad som ska ingå i denna rapport. Ljungdahl gav liknande svar. Benktsson berättade att generellt så ska man göra en löpande granskning. Denna görs under hösten då man riktar in sig på att granska processerna för det som genereras, det vill säga utfallen av indikatorerna och processerna från den interna kontrollen. Man följer ett flöde hela vägen som kallas ”walk through”. Ett exempel på detta är om man har en indikator som koldioxidutsläpp kan man se hur detta koldioxidutsläpp mäts, kontrolleras och stäms av. När sedan dessa hållbarhetsindikatorer levereras efter årsskiftet kan man lättare granska dessa, eftersom man har skapat sig en förståelse på förhand som man utnyttjar när man stämmer av en siffra eller ett påstående. Ljungdahl tillade att de oftast granskar kvantitativ information, men att de även kan granska eller styrka ett påstående som kunden uttalat. Han berättade även om GRI och berättade att de rekommenderar att företaget följer GRI när de ska upprätta hållbarhetsredovisningar. Företagen kan välja att följa en viss nivå av A, B eller C och då ska granskaren se så att detta stämmer. Det finns tre sätt som ett företag kan välja att göra när de ska göra granskningen av GRI. Det första är att man kan egendeklarera, genom att företaget själva kontrollerar att de följt GRI:s nivåer. Företagen kan även skicka sin redovisning till GRI och låta dem kontrollera och säga vilken nivå som de tycker företaget följer. Det tredje är att

låta en revisor granska. Även om företaget inte följer GRI så används den som ett rättesnöre eftersom den lyfter fram hur man ska ta fram en hållbarhetsredovisning och vad som är väsentligt. Westman nämnde att vid granskningen gör de dels intervjuer med ansvariga personer och dels substansgranskning med hjälp av stickprov. De gör även IT-granskning och analytisk granskning.

### *5.3.1 Svårigheter i granskningsarbetet*

På frågan om vad som är svårt i granskningsarbetet svarade Andersson & Ekberg att de inte anser att det finns något som är svårt. Däremot anser de att det kan krävas en större insats av den som granskar om de personer som rapporterar data på respektive företag inte är vana vid att bli granskade. Vanligtvis är en ekonomiavdelning vana vid att det ska finnas verifikationer och underlag till allt och tanken är likadan för hållbarhetsredovisning, men det ser inte alltid ut så för ett företag som blir granskade för första gången. De har inte alltid dokumenterat på det sätt som revisorn menar är optimalt. Westman berättade att den största utmaningen är att veta vilken nivå på dokumentation som de behöver hämta in. Han menar att det kan vara svårt att granska ett företag som inte har blivit granskat förr, eftersom det kan vara svårt med spårbarheten av informationen. En stor utmaning är att vara tydlig med vilken dokumentation man behöver och att få in rätt information för att göra bedömning utifrån denna. Han nämnde att det även kan vara svårt att få dokumentationen på rätt nivå för att göra den så tidseffektiv som möjligt för både företaget och revisionsbyrån. Ljungdahl anser att det svåra är att veta när de har samlat in tillräckligt med bevis för att kunna göra ett uttalande. Det kan vara svårt att veta hur många platsbesök de måste göra innan de vet att kvalitén i informationen är bra. Benktsson berättade att vissa indikatorer kan vara komplexa och kan därför kräva viss expertis för att förstå dem. Han menar även att det kan vara svårt att få en förståelse för företagets verksamhet, vilket krävs vid granskning av vissa indikatorer och påståenden. En annan omsändighet som Benktsson menar kan vara svårt i de fall företaget har anlitat experter för att säkerställa vissa indikatorer. Det ligger då i revisorns uppgift att bedöma denna experts kompetens.

### *5.3.2. Standarder och riktlinjer vid granskning av hållbarhetsredovisningar*

Alla respondenterna använder FAR SRS rekommendation Rev R6 när de ska granska hållbarhetsredovisningar. De är också överens om att den är tillfredsställande för att göra en tillräcklig granskning. En del av våra respondenter nämnde att de även använder RS vid granskningen. Andersson och Ekberg ansåg att även GRI:s riktlinjer tillsammans med finansanalytikernas utgåva Corporate Social Responsibility 08 är tillfredsställande. En revisionsbyrå måste en använda Rev R6 till skillnad från till exempel konsulter inom hållbarhetsområdet som kan använda egna riktlinjer som de använder sig av när de granskar hållbarhetsredovisningar. Benktsson menar att den är ett bra verktyg att använda eftersom de har någonting att utgå ifrån även om det inte är en standard utan en rekommendation. Ljungdahl tillägger att de ibland använder sig av standarden ISAE 3000 när Rev R6 inte räcker till.

### *5.3.3 Professionella bedömningar i granskningen*

När det gäller vilka eventuella bedömningar som måste göras vid granskning av hållbarhetsredovisningar svarade Westman och Benktsson att de alltid får göra egna professionella bedömningar. Enligt Westman beror de professionella bedömningarna på uppdraget. Vid finansiell revision finns det alltid en spårbarhet av informationen hela vägen. Vid icke-finansiell information finns inte alltid den spårbarheten och därför blir det fler egna bedömningar. Benktsson menar att de viktigaste bedömningar som de måste göra är vilka urvalsprinciper som de ska välja och vad de anser vara väsentligt eller inte eftersom de inte kan granska allt. Han berättade att detta är en väldigt vanlig bedömning eftersom den gäller generellt. Han berättade också att en annan viktig bedömning är hur man ser på väsentlighet, det vill säga vad man anser vara väsentligt eller inte eftersom man inte kan granska allt. Ljungdahl berättade att de egna bedömningar som måste göras kretsar mest kring urvalet av väsentliga hållbarhetsaspekter (vad de ska granska), valet av granskningsmetod (hur de ska samla in bevis) och bedömning av revisionsbevisen (när har vi samlat in tillräckligt med underlag för att göra ett uttalande). När det gäller dessa bedömningar har de oftast större frihetsgrader och variationer än i den finansiella revisionen. Andersson & Ekberg svarade att vid

den riskanalys som sker tillsammans med kunden/uppdragsgivaren värdesätts deras åsikter och bedömningar av vad som bör omfattas av granskningen. I övrigt gör de inga bedömningar av informationens värde eller tillförlitlighet. De tillämpar metodiken för finansiell revision när de granskar hållbarhetsredovisningar och stävar hela tiden att göra granskningen så systematisk och neutral som möjligt.

På frågan om de anser att de får göra fler professionella bedömningar vid granskning av hållbarhetsredovisning jämfört med finansiell information svarade Ljungdahl att det inte nödvändigtvis är fler bedömningar i den icke- finansiella granskningen än i den finansiella revisionen. Det händer dock att de får göra fler egna bedömningar än i finansiella revisionen för att bedöma om det de gjort är bra och om de är nöjda med granskningen. Han nämnde även att de vid granskning av hållbarhetsredovisningar bara har en rekommendation i jämförelse med hela uppsättningen revisionsstandarder som gäller vid finansiell revision och därför har de inte alltid färdiga checklistor att följa. För att lösa detta problem har de tagit fram en intern databas som de kan tillämpa vid granskningen. Ljungdahl menar även att rutinerna för granskning av hållbarhetsredovisningar är generellt mindre utvecklade och processen är mindre styrd och strukturerad än i den finansiella revisionen. Detta kan delvis förklaras av att de har kortare erfarenhet av att granska hållbarhetsredovisningar. Benktsson svarade att han anser att det är samma mängd professionella bedömningar vid granskning av hållbarhetsredovisning som vid finansiell revision. Även om Rev R6 är mindre omfattande än de som finns för finansiell revision så är det samma metodik som man applicerar vid granskning av hållbarhetsredovisning som vid finansiell revision, eftersom man säkerställer på samma vis, genom till exempel stickprov. Westman ansåg att om de får göra fler egna professionella bedömningar beror på uppdrag och art. Det borde vara så att ju mer icke finansiell information desto mer professionella bedömningar, men det behöver inte vara så.

#### **5.4 Jämförelse med finansiell revision**

Den största skillnaden med att granska hållbarhetsredovisningar jämfört med finansiell revision ansåg Ljungdahl vara att den förstnämnda är frivillig, vilket ger



dem mer friheter i granskningen. Han nämnde även att det finns betydligt bättre intern kontroll i den finansiella redovisningen och detta beror på att denna har funnits i flera hundra år medan granskning av hållbarhetsredovisning är relativt ny och därför inte har så välutvecklad intern kontroll av systemen. Man har inte samma hierarki av rapportering som i den finansiella redovisningen. Andersson & Ekberg berättade att en skillnad var att det inte är lagstyrt vad man ska redovisa i en hållbarhetsredovisning utan att det är upp till företaget att bedöma vad de anser är väsentligt att redovisa. Det är därför man har med intressentdialogen för att se om det företaget redovisar det som en intressent vill veta. Benktsson menade att i en finansiell årsredovisning så hänger informationen samman på ett annat sätt. En hållbarhetsredovisning består av lösa delar och det finns inte samma helhet i det man granskar. Han ansåg inte att själva granskningen skiljer sig så mycket. Man tillämpar i princip samma metodik och principer som i finansiell revision. Inte heller Westman ansåg att granskningsförfarandet skiljer sig så mycket. Man har alltid en metod oavsett vad man granskar.

## 6 Analys

---

*I detta kapitel jämför vi våra föreställningar med de svar vi fått från intervjuerna. Vi analyserar även hur revisorerna går tillväga vid granskning av hållbarhetsredovisning samt vilka bedömningar de kan behöva göra. Utifrån denna analys kommer vi sedan att bygga vår slutsats.*

---

I vår föreställning gjorde vi antagandet att det krävs mer professionella bedömningar i granskning av hållbarhetsredovisningar i jämförelse med finansiell redovisning. Vi byggde detta antagande på ett antal argument där vi använde Tschudis modell som stöd för vårt resonemang. För att göra vårt resonemang tydligare har vi infört en modell där vi testat argumenten mot svaren från intervjuerna.

### 6.1 Principer i större utsträckning än regler

Enligt Tschudi (2005) måste det finnas en balans mellan tillämpandet av principer och regler. Han menar att det kan vara vanskligt att förlita sig för mycket på regler eftersom det kan leda till ett mer mekaniskt arbetssätt där förnuftet inte används i lika hög grad som kan krävas i komplexa situationer. I dessa fall bör icke-tvingande regler kombineras med tvingande principer på högre nivå. Det krävs en övergripande förståelse för det man gör. I vår föreställning hade vi som argument att det skulle krävas fler egna bedömningar eftersom revisorn är mer inriktad på principer än regler då Rev R6 är relativt kortfattad. Vi ställde en fråga om våra respondenter anser att denna är tillfredställande för att göra en tillräcklig granskning. Alla svarade att de ansåg att det var den. Vi hade inte väntat oss det svaret. Anledningen till att de svarar så kan vara för att de faktiskt anser att de inte behöver mer utförliga riktlinjer. Det kan också bero på att två av våra respondenter sitter med som specialistledamöter i FAR SRS. Det är då sannolikt att de inte vill kritisera sitt eget arbete. Det kan också vara så att det finns en allmän ovilja att kritisera existerande regler och riktlinjer (Tschudi 2005). Ljungdahl nämnde att de har större frihetsgrader vid granskning av

hållbarhetsredovisning i jämförelse med finansiell revision. Det är möjligt att de vill behålla den större graden av frihet i granskningen och därför känner en motvilja till att utöka riktlinjerna. Respondenterna nämnde även att de tillämpar andra standarder och riktlinjer tillsammans med Rev R6. Även detta kan vara en förklaring till varför de anser denna vara tillfredställande för att göra en tillräcklig granskning. Däremot nämnde Ljungdahl att det inte finns riktlinjer för allt i Rev R6. Ett exempel är granskning av ett företags uppförandekod. Revisorn måste då enligt Ljungdahl använda mycket sunt förnuft. I en sådan situation borde revisorn använda mer principer vid granskningen. Benktsson nämner att även om Rev R6 är tillräcklig så ger en standard tydligare vägledning. Detta skulle då kunna användas som ett argument för att det krävs mer principer i granskningen. Det går inte att säga om respondenterna är mer inriktade på regler eller principer. Vi kan således varken stödja eller förkasta vår föreställning i detta avseende.

## **6.2 Intuition i större utsträckning än formalisering**

Ett annat argument som vi använde som stöd för vår föreställning var att arbetsprocessen inte hunnit bli lika formaliserad som i den finansiella revisionen och att revisorn därför kan behöva använda mer av sin intuition. Grunden till detta är att granskning av hållbarhetsredovisningar är ett nytt och växande fenomen (Deegan & Unerman, 2006) och att det endast är en handfull företag som låter granska sina hållbarhetsredovisningar (Halling, 2007). Vi reagerade på att alla respondenterna ansåg att arbetsprocessen är likartad vid granskning av hållbarhetsredovisningar och vid finansiell revision. En tänkbar anledning till detta kan vara att den arbetsprocess som finns för den finansiella revisionen går att tillämpa även vid granskning av hållbarhetsredovisning.

Smith, Fiedler, Brown & Kestel (2001) menar att ostrukturerade revisionsbyråer behöver göra fler bedömningar vid granskning än strukturerade revisionsbyråer. Det är svårt för oss att göra något uttalande om hur strukturerade de team är som våra respondenter ingår i, men utifrån de svar vi erhållit har vi fått uppfattningen att arbetsprocessen är relativt formaliserad eftersom alla nämnde att tillvägagångssättet är ungefär som vid finansiell revision. Det är möjligt att det

team som Ljungdahl arbetar i är mindre strukturerat då han själv nämner detta. Det verkar som att, tvärt emot vår föreställning, att arbetsprocessen är relativt formaliserad bland de vi har intervjuat. Vi får således inte något stöd för vår föreställning att det finns mer utrymme för professionella bedömningar vid granskning av hållbarhetsredovisningar. Snarare verkar granskning av hållbarhetsredovisning vara lik den finansiella revisionen även i detta avseende.

### **6.3 Kvalitativ i större utsträckning än kvantitativ information**

Vi byggde vår föreställning bland annat på argumentet att informationen i hållbarhetsredovisningen är av en mer kvalitativ karaktär och att den därför skulle var svårare att granska och bedöma. Revisorn behöver göra fler egna bedömningar eftersom en del av den information som ska granskas bygger på muntliga uttalanden från företagsledningen (Öhman, 2005). Westman nämnde att de bland annat gör intervjuer med ansvariga personer i granskningen och att de gör en analytisk granskning där de exempelvis gör en undersökning av den förväntade produktionen. De gör även subsansgranskning och IT – granskning. Ljungdahl menar att de kan granska kvalitativ information även om det oftast handlar om kvantitativ information. Alla nämner att förfarandet vid granskning av hållbarhetsredovisning är väldigt likt den finansiella revisionen och de berättar endast om hur de går tillväga då de granskar den kvantitativa informationen. Det verkar som att de granskar till övervägande del kvantitativ information, men vi kan inte göra ett säkert uttalande om detta. Enligt Öhman (2005) är denna är lättare att granska och bedöma. Revisorerna lägger ner mer tid på att granska sådana delar av ett uppdrag som innehåller information som är hård, historisk och fragmentarisk. Hållbarhetsredovisningar innehåller som vi har nämnt mer framtidsinriktad, mjuk och rikhaltig information. Vidare menar Öhman (2005) att revisorer har ett behov av att kontrollera sin egen osäkerhet. Även detta kan vara en anledning till att de riktar in sig på att granska mer kvantitativ information än kvalitativ. Granskning av hållbarhetsredovisning är även i detta hänseende lik den finansiella revisionen. Inte heller i det här fallet får vi något stöd för vår föreställning.

#### **6.4 Tillvägagångssätt vid planering/granskning av hållbarhetsredovisning**

Utifrån de svar vi fått vid intervjuerna är tillvägagångssättet vid granskning av hållbarhetsredovisning likt den finansiella revisionen i flera avseenden. I den senare börjar man med att få en förståelse för företaget och den bransch den verkar i och bestämma vilken granskningsmetod man ska använda. Revisorn bedömer sedan vilka delar det finns störst risk för väsentliga fel. I nästa steg upprättas en övergripande revisionsplan. Efter detta avgör revisorn vad som ska granskas. (FAR, 2006) Så här långt är tillvägagångssättet likt finansiell revision. En skillnad vi funnit utifrån våra intervjuer är att kunden vid granskning av hållbarhetsredovisning är med och bestämmer vad som ska granskas.

De svårigheter som finns i planeringsarbetet är enligt våra respondenter att hitta det som är väsentligt för att uppdraget inte ska bli för stort och att göra en tids och riskbedömning för ett företag som upprättar en hållbarhetsredovisning för första gången. Riskanalysen är central då den är kopplad till väsentlighetsbedömningen. Det är viktigt att man kan identifiera var de största riskerna finns för att bedöma vad som är väsentligt att granska. (FAR, 2006) En annan svårighet är att veta hur mycket bevis man måste samla in innan man kan göra ett underbyggt uttalande. Enligt Hatherly, Porter & Simon (2007) måste revisorn ta hänsyn till dessa bedömningar även vid finansiell revision. Sannolikt är detta en följd av att budgeten är mindre vid granskning av hållbarhetsredovisningar och därmed är det svårare att samla in tillräckligt med bevis för att göra ett uttalande. Detta är även en förklaring till att man endast kan göra negativa uttalanden enligt Rev R6.

I granskningen av finansiell information kan revisorn välja mellan att göra en substansgranskning eller granskning av kontroller eller en kombination av båda. (FAR, 2006) Vi har inte fått fram något konkret som indikerar att respondenterna använder mer substansgranskning eller granskning av intern kontroll. Dock har vissa av respondenterna nämnt att den interna kontrollen är betydligt mindre utvecklad än vid finansiell revision vilket tyder på att de troligtvis använder mer substansgranskning. Det är sannolikt att detta varierar beroende på vilket företag som granskas.

Tillvägagångssättet när hållbarhetsredovisningar granskas tycks vara likt både den finansiella revisionen (jämför Öhman, 2005) och granskningen av eventuell ekonomisk brottlighet (jämför Fagerberg, 2008). En anledning till att tillvägagångssättet förefaller vara ungefär det samma vid alla dessa tre typer av granskningar kan vara att arbetssättet för allt revisionsarbete är förhållandevis formaliserat.

## 7 Slutsats

---

*I detta kapitel redogörs för de slutsatser som vi kommit fram till. Kapitlet bygger på den analys vi gjort där vi jämfört vår föreställning med de svar vi kommit fram till i intervjuerna och där vi jämfört tillvägagångssätt och bedömningar vid granskning av hållbarhetsredovisning med finansiell revision. Vi avslutar kapitlet med studiens begränsningar och förslag till fortsatt forskning.*

---

När vi skrev detta arbete fick vi uppfattningen att det fanns ganska stora skillnader i granskningsförfarandet mellan finansiell information och hållbarhetsinformation. Efterhand som vi gjorde intervjuerna började den bilden ändras. Det verkar som att det inte finns så stora skillnader utifrån våra intervjuer. Utifrån våra intervjuer är granskning av hållbarhetsredovisning och finansiell revision väldigt lika. En skillnad som vi funnit utifrån intervjuerna är att kunden får vara med och bestämma vad som ska granskas. En annan skillnad är att den interna kontrollen är mindre utvecklad vid granskning av hållbarhetsredovisning, vilket tyder på att revisorerna behöver substansgranska mer än vid finansiell revision. Detta beror på att revisorn inte kan förlita sig i lika hög grad på att företaget utför kontroller eller att dessa kontroller inte fungerar lika väl. De bedömningar som kan behöva göras kretsar i första hand kring väsentlighets- och riskbedömningen för att inte uppdraget ska bli för stort. Revisorn måste även göra en bedömning av hur mycket revisionsbevis som måste hämtas in och om dessa är tillräckliga för att göra ett uttalande. Enligt Hatherly, Porter & Simon (2007) är dessa bedömningar de samma som i den finansiella revisionen.

En sak som vi reagerade lite extra på var att de berättade att de alltid får göra professionella bedömningar vid granskningar och att det inte behöver vara fler vid granskning av hållbarhetsredovisningar i jämförelse med finansiell revision. Vi har inte heller kunnat få något stöd utifrån de argument som vi byggde utifrån Tschudis modell (2005). Vi kan varken stödja eller förkasta vår föreställning att det skulle finnas större utrymme för fler professionella bedömningar vid granskning av hållbarhetsredovisning. Om man utgår ifrån modellen i figur 1 så

---

verkar granskning av hållbarhetsredovisning vara på samma sida (den högra kolumnen i figuren) som finansiell revision.

Det verkar som respondenterna granskar mer kvantitativ än kvalitativ information samt att de har ett relativt formaliserat arbetssätt. Detta kan enligt Öhman (2005) bero på att kvalitativ information är svårare att granska och bedöma. Vidare menar han att för att minska sin egen osäkerhet väljer revisorerna att granska och bedöma den sortens redovisningsinformation som de behärskar förhållandevis väl och är vana vid att hantera. De förlitar sig på beprövade metoder. Tankesättet är ungefär densamma vid granskning av eventuell ekonomisk brottslighet. Fagerberg (2008) menar att hård information är lättare att mäta, dokumentera och kontrollera och att detta kan vara en anledning till att revisorer väljer att granska information av detta slag. De tenderar att granska sådan information som är möjlig att granska för att kunna erhålla konkreta granskningsbevis, vilket i sin tur leder till en mer tillförlitlig granskning. Arbetet med att insamla konkreta revisionsbevis underlättas då granskningen fokuseras på denna typ av information.

Den granskningsteknik som finns i den finansiella revisionen och i granskningen i av eventuell ekonomisk brottslighet tycks överföras till granskning av hållbarhetsredovisningar dels för att underlätta granskningsarbetet och dels för att erhålla en mer tillförlitlig granskning. Det faktum att revisorer förlitar sig på väl beprövade metoder kan även kopplas till att arbetsprocessen verkar vara relativt formaliserad hos de respondenter som vi intervjuat. En möjlig anledning till detta kan vara att det finns en inarbetad metod för finansiell revision och att det då faller det sig naturligt att man tillämpar denna i så stor utsträckning som möjligt även vid granskning av eventuella ekonomiska brott och hållbarhetsredovisning. Därmed blir arbetsprocessen vid granskning av hållbarhetsredovisning relativt formaliserad. Vår slutsats av detta arbete är alltså att granskningen av hållbarhetsredovisningen är ganska lik den finansiella revisionen både när det gäller tillvägagångssättet och vilka bedömningar som revisorn kan behöva göra.



### **7.1 Studiens begränsningar**

I vår studie kan vi bara uttala oss om hur de intervjuade granskarna går tillväga vid granskning av hållbarhetsredovisning och inte om byråerna som helhet. Anledningen till detta är att det kan finnas individuella skillnader mellan olika revisorer på samma revisionsbyrå och för att kunna uttala sig på byrånivå hade det krävts fler intervjuer. En härtill kopplad begränsning är att vi inte kan generalisera resultaten. Vårt syfte har inte varit att uttala oss om hur hela revisionskåren går tillväga vid granskning av hållbarhetsredovisning, utan har endast att söka förståelse för hur granskning av hållbarhetsredovisning kan gå till. Eftersom vi inte sedan tidigare har någon erfarenhet av att utföra intervjuer kan det finnas risk för att resultatet har blivit snedvridet. Detta på grund av den intervjuareffekt som kan uppstå då ens egna värderingar och referensram omedvetet överförs på respondenten när frågorna ställs och eventuellt förtydligas (Lewis, Saunders & Thornhill, 2007). Vår ovana att göra intervjuer kan sannolikt också ha gjort att vi inte kunnat gå på djupet i särskilt stor omfattning, vilket kan ha medfört att vi missat viktiga aspekter i granskningsarbetet och vilka bedömningar som faktiskt görs. Anledningen till att vi inte fått mer ingående svar på frågorna om bedömningar vid granskning av hållbarhetsredovisning kan vara att dessa frågor kan vara svåra att svara på. Egna bedömningar är något som ingår i ett uppdrag och är antagligen något som en revisor gör varje dag utan att de tänker på att de precis gjort en professionell bedömning, därav kan det ha varit svårt att besvara denna fråga. En anledning till att våra respondenter har svarat mer på frågan angående tillvägagångssättet vid granskning av hållbarhetsredovisning än vid frågan om professionella bedömningar kan vara att denna fråga är mindre känslig och att respondenterna inte har något att förlora på att vara ärliga att berätta om detta. Något som vi blev förvånade över var att respondenterna ansåg att Rev R6 var tillräcklig för granskning av hållbarhetsredovisning. En anledning är att de kan tycka att de har lite mer fria tyglar i sin granskning och av det skälet inte vill kritisera Rev R6. En annan faktor som kan ha påverkat studien är att vi på KPMG och Ernst & Young inte fick tag på de mest erfarna personerna inom byrån när det gäller granskning av hållbarhetsredovisningar. Det bör dock inte ha påverkat

resultaten i någon större grad då dessa respondenter kontrollerade sina svar med ansvariga personer inom avdelningen.

## **7.2 Förslag till fortsatt forskning**

Under tiden vi har arbetat med vår uppsats har det ofta uppkommit frågeställningar av olika slag. Dessa har dels handlat om hållbarhetsredovisning och granskning av denna men har även sträckt sig utanför denna uppsats syfte. Då det inte varit möjligt för oss att generalisera resultatet av vår studie hade det varit intressant att genomföra en större och bredare undersökning angående revisorers uppfattningar om riktlinjer och bedömningar samt tillvägagångssättet för granskning av hållbarhetsredovisning. En annan fråga som har dykt upp under arbetets gång är om det finns skillnader i tillvägagångssättet vid granskning av hållbarhetsredovisning mellan olika revisorer och/eller revisionsbyråer. Eftersom vi i vår slutsats kommit fram till att granskning av hållbarhetsredovisning och finansiell redovisning verkar i flera hänseenden vara ganska lik hade en jämförande studie mellan dessa varit intressant. Rev R6 är i skrivande stund föremål för uppdatering och därför har vi ställt oss frågan hur tillvägagångssättet för granskning av hållbarhetsredovisningar kommer att förändras med den nya utgåvan av rekommendationen. Då granskning av hållbarhetsredovisning än så länge är frivilligt för företag att upprätta och granska har vi funderat på om en lagreglering för hållbarhetsredovisning skulle förenkla revisorernas tillvägagångssätt?

## Referenslista

Accountability. (2003). *Assurance standard AA 1000*.

Tillgänglig från:

<<http://www.accountability21.net/uploadedFiles/publications/Assurance%20Standard%20-%20Full%20Report.pdf> > Accessdatum: 2008-09-10

Almgren, R & Brorson, T. (2003). *Miljörevision*. Täby: Green Business AB.

Bennett, M., Buritt, R. & Schaltegge, S. (2006). *Sustainability Accounting and Reporting*. Netherlands: Springer

Boyd, J. A., Jalal, K. F. & Rogers, P. P. (2005). *An introduction to sustainable development*. Canada: The Continuing Education Division, Harvard University

Broberg, P. (2006). *Vad förklarar variationer i frivillig information? - En studie av årsredovisningar noterade på Stockholmsbörsen*. magisteruppsats, Högskolan Kristianstad, Kristianstad

Chambers, A. (2006). Insights from research- Assurance of performance. *Measuring business excellence*, Vol. 10, Nr. 3, s. 41-55.

Deegan, C & Unerman, J. (2006). *Financial Accounting Theory*. Finland: The Mc Graw Hill Companies.

Ejvegård, R. (2003). *Vetenskaplig metod*. Lund: Studentlitteratur.

Enquist B., Johnsson, M. & Skålen, P. (2006). Adoption of corporate social responsibility – incorporating a stakeholder perspektive. *Qualitative Research in Accounting and Management*, Vol. 3, Nr. 3, s. 188-207.

ESRA. (2008a). *GRI Report*.

Tillgänglig från <<http://www.sustainabilityreporting.eu/general/perspectives.htm>>

Accessdatum: 2008-09-03

ESRA. (2008b). *Report for Sweden*.

Tillgänglig från <<http://www.sustainabilityreporting.eu/sweden/index.htm>>

Accessdatum: 2008-11-21

Fagerberg, J. (2008). *Occupational Fraud – Auditors Perceptions of Red Flags and Internal Control* lic.-avh. Linköpings universitet. Avhandling Nr. 1369  
Linköping: LiU-tryck

FAR. (2006). *Revision - En praktisk beskrivning*. Stockholm: FAR Förlag.

FAR SRS. (2008). *Samlingsvolymen del 2*. Stockholm: FAR Förlag.

Flening, B. (2005). *Finansmarknaden, miljön och redovisningen*.

Stockholm: Naturvårdsverket.

Garvare, R & Isaksson, R. (2001). Sustainable development: extending the scope of business excellence models. *Measuring Business excellence*, Vol. 5, Nr. 3, s. 11-15

Global Reporting Initiative. (2008a). *G3 Guidelines*.

Tillgänglig från

<<http://www.globalreporting.org/ReportingFramework/G3Guidelines/>>

Accessdatum: 2008-09-24

Global Reporting Initiative. (2008b). *Our History*.

Tillgänglig från

<<http://www.globalreporting.org/AboutGRI/WhatWeDo/OurHistory/>>

Accessdatum: 2008-09-24

---

Global Reporting Initiative. (2008c). *Report Application Levels*.

Tillgänglig från <<http://www.globalreporting.org/NR/rdonlyres/B6AE0F60-AC2E-4CC2-946B-A555F8A81A39/0/ApplicationLevelGrid.jpg>> Accessdatum: 2008-09-24

Halling, P. (2007). Få hållbarhetsredovisningar i Sverige är bestyrkta. *Balans*, Nr. 3, s. 17-19

Hatherly, D., Porter, B. & Simon, J. (2007). *Principles of External Auditing*. London: John Wiley & Sons.

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

Lewis, P., Saunders, M. & Thornhill, A. (2007). *Research Methods for Business Students*. London: Prentice Hall.

Ljungdahl, F. (1999). *Utveckling av miljöredovisning i svenska börsbolag: praxis, begrepp, orsaker*. Lund: Univ. Press.

Power, M. K. (2003). Auditing and the production of legitimacy. *Accounting, Organizations and Society*, Nr. 28, s. 379-394.

Regeringskansliet. (2008). *Tydligare informationskrav för hållbarhetsinformation för statligt ägda företag*.

Tillgänglig från <<http://www.regeringen.se/sb/d/9896/a/93467>> Accessdatum: 2008-09-15

Smith, M., Fiedler, B., Brown, B. & Kestel, J. (2001). Structure versus judgement: a test of Kinney's classification. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 16, Nr. 1, s. 40-49.

Tschudi, F. (2005). Regler, komplexa situationer och känslor, i Johansson, Häckner & Wallerstedt (red.), *Uppdrag revision*. Stockholm: SNS Förlag

Widerberg, K. (2002). *Kvalitativ forskning i praktiken*. Lund: Studentlitteratur.

Öhman, P. (2005). Är det viktigare för revisorer att göra saker rätt än att göra rätt saker?, i Johansson, Häckner & Wallerstedt (red.), *Uppdrag revision*. Stockholm: SNS Förlag.

Öhrlings PriceWaterhouseCoopers. (2008). *Röster om transparens och hållbarhetsredovisning*. Danmark: Studentlitteratur AB

## Bilaga 1

### Intervjuguide

Bakgrundfrågor:

- 1) Vad har ni för ställning på byrån?
- 2) Vilken erfarenhet har ni av att granska hållbarhetsredovisningar?

Huvudfrågor:

*Planeringsfas:*

- 3) Hur gör ni när ni planerar granskningsarbetet när det gäller hållbarhetsredovisningar?
  - i) Vad är svårt respektive enkelt i planeringsarbetet?
  - ii) Hur är teamet organiserat vid granskning av hållbarhetsredovisningar?
  - iii) Är det någon del i planeringsfasen som ni riktar in mer på än någon annan vid granskningar av hållbarhetsredovisningar?
    - (a) Om ja, varför är det så?
    - (b) Är det något ni tycker är mindre viktigt?

*Granskningsfas:*

- 4) Hur gör ni när ni granskar hållbarhetsredovisningar?
  - i) Vilka standarder och riktlinjer använder ni er av?
    - (a) Varför använder ni dessa standarder och riktlinjer?
    - (b) Anser ni att dessa är tillfredställande för att göra en tillräcklig bedömning av hållbarhetsredovisningar?
  - ii) Vilka egna bedömningar måste ni eventuellt göra vid granskning av hållbarhetsredovisning?
  - iii) Anser ni att ni får göra fler professionella bedömningar vid granskning av hållbarhetsredovisning jämfört med finansiell revision?

- iv) Vad är svårt respektive enkelt i granskningsarbetet?
- v) Är det någon del i granskningsfasen som ni riktar in mer på än någon annan vid granskningar av hållbarhetsredovisningar?
  - (a) Om ja, varför är det så?
  - (b) Är det någonting ni tycker är mindre viktigt?

*Övriga frågor angående granskning av hållbarhetsredovisning:*

- 5) Hur tycker ni att granskningsförfarandet av hållbarhetsredovisningar skiljer sig från granskning av finansiell revision?
- 6) Är det något ni vill tillägga angående ert arbete med att granska hållbarhetsredovisningar?



## Bilaga 2

### Intervju med Fredrik Ljungdahl, Öhrlings PriceWaterhouseCoopers

Bakgrundfrågor:

- 1) Vad har ni för ställning på byrån?

Ljungdahl går under titeln senior manager som är en intern titel inom byrån. Han och en till jobbar och leder uppdragen inom granskning av hållbarhetsredovisning.

- 2) Vilken erfarenhet har ni av att granska hållbarhetsredovisningar?

Sedan 1999 har Ljungdahl jobbat med rådgivning och revision inom hållbarhetsredovisning.

Han har även doktorerat inom miljöredovisning och föreläst om detta.

Huvudfrågor:

*Planeringsfas:*

- 3) Hur gör ni när ni planerar granskningsarbetet när det gäller hållbarhetsredovisningar?

Ljungdahl svarar att det gäller att sätta sig in i verksamheten och förstå hur kunden mäter och följer upp saker. Man ska kunna bedöma om det går att göra en granskning på det underlaget man har. Det är lite likt med den finansiella revisionen, eftersom det gäller att hitta de väsentliga riskerna och hållbarhetsfrågorna. Dessa kan vara olika för olika branscher.

Man måste bedöma om hållbarhetsredovisningen innehåller det som är väsentligt för att man ska kunna granska den och se så att företaget inte har missat att redovisa något väsentligt. Han säger att väsentlighet och risk är samma som i finansiella revisionen.

i) Vad är svårt respektive enkelt i planeringsarbetet?

Det svåra är att hitta det som är väsentligt för att uppdraget inte ska bli för stort. Eftersom hållbarhetsredovisningen är frivillig anser Ljungdahl att man är lite mer i händerna på kunderna och de kanske inte vill följa hela byråns paket, utan kunden väljer vad man vill ha granskat. Man är lite mer styrd av kunden och det är ett problem för oss när vi vill vara oberoende. Men det brukar lösa sig eftersom de vill köpa oberoendet och vet att de inte kan lägga sig i för mycket.

ii) Hur är teamet organiserat vid granskning av hållbarhetsredovisningar?

Ljungdahl svarar att det är olika. Oftast är det inte så stora uppdrag som i finansiell revision. Det händer att man lånar folk från den finansiella revisionen eftersom de kan verksamheten så kan även de gå in och titta på uppdraget. De brukar vara tre till fem personer om det är ett uppdrag i Sverige, men vid större internationella uppdrag kan de kontakta utländska kollegor inom byrån som kan gå in och göra besök på orten. Det finns en som skriver under, en som leder operativt uppdraget. Sedan finns det ett antal assistenter som gör själva jobbet. De jobbar ganska nära varandra och försöker lära av varandra.

iii) Är det någon del i planeringsfasen som ni riktar in mer på än någon annan vid granskningar av hållbarhetsredovisningar?

Ljungdahl anser att det som är viktigt är att förstå verksamheten och bedöma vad som är väsentligt, då budgeten är oftast är mindre vid finansiell revision. Något som de börjat med på sistone och som kommer att bli viktigt i framtiden i den nya riktlinjen är att man mer tar kontakt med företagets intressenter för att bedöma vad de tycker är viktigt att granska.

(a) Om ja, varför är det så?

Besvaras ovan.

(b) Är det något ni tycker är mindre viktigt?

Ljungdahl menar att allting egentligen är viktigt, men personligen tycker han att den administrativa biten är mindre viktig än vid finansiell revision. Exempelvis så är oberoendet ännu viktigare i den finansiella eftersom det finns fler regler att följa än vid granskning av hållbarhetsredovisning.

*Granskningsfas:*

4) Hur gör ni när ni granskar hållbarhetsredovisningar?

I ett typiskt uppdrag har man en förhandlingsprocess där man skriver en offert och ett uppdragsbrev där man kommer överens om vad som ska granskas. Sedan fortsätter man med den interna planeringen och har ett uppstartsmöte med kunden där alla som är berörda är med. Sedan bestämmer man vad man ska titta på och en tidsplan för uppdraget. Man gör oftast ett platsbesök.

Det finns tre viktiga granskningsdelar.

Den ena delen är kopplad till platsbesöken och den interna kontrollen. Man tittar på hur företaget får in information på huvudkontoret för att se hur de gör för att säkerhetsställa om informationen är bra och håller hög kvalitet. Det är detta som kallas granskning av intern kontroll. Detta görs under hösten eftersom det inte är så beroende av årets siffror.

Den andra delen sker ungefär vid årsskiftet där man rapporterar in siffrorna och stämmer av saker mot underlag. Detta blir ännu viktigare om man inte har besökt någon anläggning innan eftersom då måste man begära in dokumentation av olika anläggningar och då brukar välja ut några. Man

kontrollerar sedan detta så att företaget har räknat ihop och sammanställt det korrekt.

I den tredje delen som löper parallellt med den andra tittar man på hur siffrorna i redovisningen är presenterade och ser så att de är rätt sammanställda. Sedan sker en dialog med kunden om detta. Man läser alltid igenom hela redovisningen även om det bara är vissa saker de vill ha granskat.

En fjärde del av granskningen är GRI som byrån rekommenderar att företagen ska följa. Företagen kan välja att följa en viss nivå av A, B eller C och då ska granskaren se så att detta stämmer. Det finns tre sätt som ett företag kan välja att göra när de ska göra granskningen av GRI. Det första är att man kan egendeklarera, genom att företaget själva kontrollerar att de följt GRI:s nivåer. Företagen kan även skicka sin redovisning till GRI och låta dem kontrollera och säga vilken nivå som de tycker företaget följer. Det tredje är att låta en revisor granska. Tyvärr finns det en del företag som säger att de följer GRI, men gör det inte fullt ut. Ljungdahl berättar att de uppmuntrar företag att gå hela vägen. Även om inte företaget följer GRI så använder byrån den som ett rättesnöre. Den lyfter fram hur man ska ta fram en hållbarhetsredovisning och vad som är väsentligt.

De granskar oftast kvantitativ information, men kan även granska eller styrka ett påstående som kunden uttalat.

- i) Vilka standarder och riktlinjer använder ni er av?

Ljungdahl svarar att de använder de standarder som finns, bland annat Rev R6 som just nu är föremål för uppdatering och där det finns ett utkast till en ny rekommendation som bygger på en holländsk standard. Denna innebär att man även kommer att kunna göra positiva uttalanden i framtiden, istället för Rev R6 där man bara kan göra negativa uttalanden.

Det finns även en standard som heter ISAE 3000 som man ibland får gå tillbaka till när Rev R6 inte räcker till.

GRI är ofta den standard de granskar mot.

(a) Varför använder ni dessa standarder och riktlinjer?

Besvaras ovan.

(b) Anser ni att dessa är tillfredställande för att göra en tillräcklig bedömning av hållbarhetsredovisningar?

Det finns inte riktlinjer för allt, exempel hur man granskar ett lager. Exempelvis om H&M:s vill granska sin uppförandekod till exempel när det gäller barnarbete, då finns det ingen standard som reglerar hur detta ska gå till. Granskaren måste använda mycket sunt förnuft.

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

De egna bedömningar som ibland måste göras kretsar mest kring urvalet av väsentliga hållbarhetsaspekter (vad ska vi granska), valet av granskningsmetod (hur ska vi samla in bevis) och bedömning av revisionsbevisen (när har vi samlat in tillräckligt med underlag för att göra ett uttalande), där det generellt finns större frihetsgrader och variationer än i den finansiella revisionen.

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

Ljungdahl svarar att det inte nödvändigtvis är fler bedömningar i den icke-finansiella revisionen/granskningen än vid den finansiella. Rutinerna för granskning av hållbarhetsredovisningar är generellt mindre utvecklade och processen är mindre styrd och strukturerad än i den finansiella revisionen. Detta förklaras delvis av att de har kortare erfarenhet av granskning av hållbarhetsredovisningar, men också av att den finansiella revisionen är lagbunden och innebär en potentiellt större risk för skadeståndsansvar om revisorn gör ett dåligt jobb.

Inom granskning av hållbarhetsredovisning förklarar Ljungdahl att det finns endast en rekommendation (Rev R6) som stöd i vår granskning att jämföra med hela uppsättningen Revisionsstandards (RS) som gäller för den finansiella revisionen. I viss mån förlitar de sig också på RS när de genomför granskningar av hållbarhetsredovisningar, men de har inte alltid färdiga checklistor och liknande som verktyg (internt) att tillämpa. Inom PwC har de dock tagit fram en intern databas som ska hjälpa dem just med detta - att genomföra granskningen av hållbarhetsredovisningar på ett systematiskt sätt så att de inte missar några väsentliga arbetsmoment.

Det händer att de får göra fler egna bedömningar än i den finansiella revisionen och tänka är detta rätt, är vi nöjda nu. Det blir lite mer subjektiv bedömning samtidigt som de har lite mer frihet.

Det finns en risk att man missar att granska något både i finansiell revision och vid granskning av hållbarhetsredovisning. Detta kan ske även om det finns betydligt fler riktlinjer att följa i finansiell revision i jämförelse med granskning av hållbarhetsredovisning.

iv) Vad är svårt respektive enkelt i granskningsarbetet?

Ljungdahl svarar att det svåra är att veta när man har samlat in tillräckligt mycket med bevis för att kunna göra ett uttalande. Att veta hur många platsbesök som måste göras innan vi vet att kvaliteten i informationen är bra. Personligen tror han att man gör för lite platsbesök, men samtidigt så samlar de in bokslutsunderlag på väldigt många fler.

Det som är enkelt är att de får mer kontinuitet nu i granskningen och kan planera denna bättre då de återkommer ofta till samma företag. De kan granska en sak ett år och en annan sak nästa år.

v) Är det någon del i granskningsfasen som ni riktar in mer på än någon annan vid granskningar av hållbarhetsredovisningar?

Det beror på uppdraget. Ibland blir det inga platsbesök och då uteblir internkontrollen på hösten, förutom att de besöker huvudkontoret där de sammanställer informationen. Man har koll neråt och då blir det viktigare med en ordentlig bokslutsgranskning. Man riktar in sig på budgeten och detta styr hur många platsbesök som görs eftersom dessa är kostsamma.

a) Om ja, varför är det så?

Besvaras ovan.

b) Är det någonting ni tycker är mindre viktigt?

Ljungdahl anser att detta är svårt att svara på eftersom det är olika beroende på uppdrag och bransch. Han svarar att allting egentligen är viktigt, men man riktar in sig på några indikatorer

mer än andra och läser sedan igenom hållbarhetsredovisningen  
översiktligt.

*Övriga frågor angående granskning av hållbarhetsredovisning:*

- 5) Hur tycker ni att granskningsförfarandet av hållbarhetsredovisningar skiljer sig från granskning av finansiell revision?

Den största skillnaden är att granskning av hållbarhetsredovisning är frivillig vilket ger dem större friheter. Fler bedömningar görs eftersom där inte finns så detaljerade standarder att följa i granskningen av hållbarhetsredovisningen. Det finns betydligt bättre intern kontroll i den finansiella redovisningen och detta beror på att denna har funnit i ett antal hundra år medan granskningen av hållbarhetsredovisningen är relativt ny och därför inte har så välutvecklad intern kontroll av systemen. Man har inte samma hierarki av rapportering som i den finansiella redovisningen. Det är sakfrågorna som är speciella eftersom man ska kunna lite mer om miljöfrågor och viktiga samhällsfrågor.

- 6) Är det något ni vill tillägga angående ert arbete med att granska hållbarhetsredovisningar?

Ljungdahl har inget att tillägga, utan att han hade pratat om det mesta.



## Bilaga 3

### Intervjuguide med Lina Andersson och Åsa Ekberg, KPMG

Bakgrundfrågor:

- 1) Vad har ni för ställning på byrån?

Andersson och Ekberg sitter på Sustainabilityavdelningen på KPMG. Det är en specialistavdelning på KPMG som är som ett stöd till de finansiella revisorerna. Då dessa inte har all arbetskompetens inom området kopplar de in Sustainabilityavdelningen så att de hjälper till att sköta själva miljöbiten.

Från början är Andersson statsvetare och Ekberg civilekonom och miljövetare. Ovanför sig har de två stycken managers och en senior manager som är den personen som är chef för sustainability services i Sverige. De är totalt fem stycken på denna avdelning.

- 2) Vilken erfarenhet har ni av att granska hållbarhetsredovisningar?

Sedan mitten av 1990-talet har avdelning arbetat med bland annat granskning av icke-finansiell information. Andersson och Ekberg har arbetat med att granska hållbarhetsredovisningar i drygt ett år.

Huvudfrågor:

*Planeringsfas:*

- 3) Hur gör ni när ni planerar granskningsarbetet när det gäller hållbarhetsredovisningar?

Steg 1 är att det tillsammans med kunden sker en planering och en riskanalys av vad som bör ingå i granskningen av hållbarhetsinformationen. Sedan sker en fokusering av uppdraget, där man gör en bedömning av vad som ska omfattas av granskningen. Det sker en dialog med kunden där man tittar på datainformation från föregående år för att göra en bedömning av vilka delar av

verksamheten som har ett större behov av att granskas. Man kan titta på datan som har rapporterats ifall man misstänker felaktigheter eller till exempel om det finns vissa enheter inom ett företag som är särskilt betydelsefulla för den totala rapporteringen. Vad de rapporterar är betydelsefullt och gör att de är särskilt intressanta att granska.

- i) Vad är svårt respektive enkelt i planeringsarbetet?

De anser att arbetet är väldigt strukturerat och innehåller inga direkta svårigheter.

- ii) Hur är teamet organiserat vid granskning av hållbarhetsredovisningar?

Det brukar vara fyra till fem personer som är inblandade i varje uppdrag. Det är en person som är ansvarig för hela uppdraget och har hand om arbetet med kvalitetssäkringen. De andra gör i stort sett allting, men det brukar vara en ganska intensiv period och utifrån det bestäms det i förväg vem som ska göra vad. För att effektivisera arbetet görs en ordningsfördelning där vissa personer granskar vissa data och där vissa personer genomför intressentintervjuer. I slutändan ska granskningen skrivas under tillsammans med en finansiell revisor.

- iii) Är det någon del i planeringsfasen som ni riktar in mer på än någon annan vid granskningar av hållbarhetsredovisningar?

Det som skiljer sig från en finansiell revision är att vid granskning av hållbarhetsinformation inkluderar man intressentintervjuer vilka är väldigt viktiga när man granskar hållbarhetsinformation. Även själva riskanalysen läggs det stor fokus på där man tittar på både riskanalys för hållbarhetsinformation och för finansiell information.

(a) Om ja, varför är det så?

Besvaras ovan.

(b) Är det något ni tycker är mindre viktigt?

Det finns inget de anser är mindre viktigt.

*Granskningsfas:*

4) Hur gör ni när ni granskar hållbarhetsredovisningar?

Utifrån den informationen man får in från företaget som de valt att rapportera går man igenom nyckeltal för miljö- och socialdata som sker parallellt med att man gör platsbesök. På ett platsbesök åker man till en tillverkningsenhet någonstans i världen där man är borta i minst tre dagar på varje plats. Det man gör på platsbesöket är att säkra "the audit trails", det vill säga man vill se så att siffran som finns inrapporterad på central nivå stöds av underlag långt tillbaka som en faktura från den enskilda tillverkningsenheten. I år kommer de till exempel att besöka Brasilien, Kina, Tyskland, Spanien, Österrike, Finland och USA.

Man tittar även på systematiken för hur företaget genomför sin egen rapportering, det vill säga hur man dokumenterar och att man kan kvalitetssäkra detta. Något man även gör är att se så att de olika rapporteringsenheterna inom ett företag har rapporterat den informationen som är tänkt att de ska rapportera om en viss indikator. Detta görs för att se så att redovisningsprinciperna är korrekta. I de flesta fall utgår företagen från GRI där den tillämpas i kombination med att företaget har egna nyckeltal. Till dessa nyckeltal finns en definition om vad som ska ingå i rapporteringen och en viktig del när de granskar är att säkerhetsställa respektive rapporteringsenhet så att de verkligen förstår vad som ingår i denna rapport.

i) Vilka standarder och riktlinjer använder ni er av?

Rev R6 är den riktlinje de använder. Men i de fall ett företag utgått ifrån GRI:s riktlinjer är det dessa riktlinjer som de använder att granska emot.

a) Varför använder ni dessa standarder och riktlinjer?

Som revisionsbyrå måste de följa Rev R6 riktlinjer, det är det som kan vara skillnaden mot andra konsulter inom hållbarhetsområdet där de kan ha egna riktlinjer som de använder när de granskar hållbarhetsredovisning.

b) Anser ni att dessa är tillfredställande för att göra en tillräcklig bedömning av hållbarhetsredovisningar?

Ja, de anser att Rev R6 riktlinjer är tillfredställande. I de fallen företag valt att redovisa efter GRI:s riktlinjer berörs de även av dessa riktlinjer. GRI:s riktlinjer i kombination med finansanalytikernas utgåva av Corporate Social Responsibility 08, CSR anses även dessa vara tillfredställande.

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

Vid den riskanalys som sker tillsammans med kunden/uppdragsgivaren inför den oberoende granskningen värdesätts våra åsikter och bedömningar av vad som bör omfattas av granskningen. I övrigt så gör vi ej fler bedömningar av typen "värdering av informations värde" eller tillförlitlighet. Vi tillämpar metodiken för finansiell revision då vi genomför oberoende granskning av hållbarhetsinformation. I tillägg genomför vi intressentintervjuer med både interna och externa

intressenter - informationen som framkommer vid dessa värderas ej av oss, utan av kunden (uppdragsgivaren), vilket innebär att vi inte gör en bedömning/värdering av informationen. Det sker hela tiden en strävan emot att göra den oberoende granskningen av hållbarhetsinformation så systematisk och neutral som möjligt, vi har dessutom kriterier/nyckeltal/indikatorer att arbeta efter.

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

Andersson och Ekberg är inte revisorer, men de svarar dock att processen bygger på hur den ser ut för den finansiella revisionen. I granskningen ingår dock en dialog med intressenter som är bredare än vid finansiell revision. Det sker någon typ av kvalitetsvärdering av vad som kommer fram från intervjuerna. Men även här har de en riktlinje att utgå ifrån som är AA 1000.

iv) Vad är svårt respektive enkelt i granskningsarbetet?

Egentligen finns det inget som de menar är svårt. Det som dock kan vara svårt är att de personer som rapporterar data på respektive företag inte är vana att bli granskade. Vanligtvis är en ekonomiavdelning vana vid att det ska finnas verifikationer och underlag till allt och tanken är likadan för hållbarhetsredovisning, men den ser inte riktigt alltid ut så i verkligheten för till exempel ett företag som ska bli granskat för första gången. Detta tar då längre tid för granskaren eftersom det inte finns någon färdig pärm med alla underlag som krävs. De har inte alltid dokumenterat på ett sätt som Andersson och Ekberg tycker är optimalt. Så egentligen är ingenting svårt, utan det är bara en större insats som krävs för den som granskar.

Det som är enkelt är när företagen har ett strukturerat och systematiskt arbete, på så vis förenklas granskarens arbete att gå igenom data.

- v) Är det någon del i granskningsfasen som ni riktar in mer på än någon annan vid granskningar av hållbarhetsredovisningar?

På denna fråga svarar de att det är omöjligt åka runt till alla kontor och titta på alla underlag när det gäller granskning. Man undersöker istället så att företagen som rapporterar information har uppfattat korrekt om vad som ska rapporteras och att de som granskare granskar de nyckeltal som ett företag väljer att rapportera, sedan görs stickprovsgranskning utifrån det. På så vis kan man säga att vissa delar är viktigare eftersom företaget har valt ut de delar som de vill ha granskat.

- a) Om ja, varför är det så?

Besvaras ovan.

- b) Är det någonting ni tycker är mindre viktigt?

De svarar att de tycker ingenting är mindre viktigt.

*Övriga frågor angående granskning av hållbarhetsredovisning:*

- 5) Hur tycker ni att granskningsförfarandet av hållbarhetsredovisningar skiljer sig från granskning av finansiell revision?

Det som skiljer sig är att i den finansiella redovisningen finns det lagstyrt om vad man ska redovisa om som styrs bland annat av Årsredovisningslagen. När det gäller hållbarhetsredovisning är det upp till företaget att välja vad man vill redovisa om och vad man anser som väsentligt att redovisa. Det är ju en av anledningarna till varför man intervjuar intressenterna för att man vill se om företaget redovisar det som en intressent vill ha reda på.

- 6) Är det något ni vill tillägga angående ert arbete med att granska hållbarhetsredovisningar?

De berättar att det är väldigt roligt att arbeta med granskning av hållbarhetsredovisning, även om det är väldigt tidskrävande. Det är roligt att se utvecklingen som skett av hållbarhetsredovisningen under åren. De tror även att detta förfarande kommer öka i framtiden.

## **Bilaga 4**

### **Intervjuguide med Christer Benktsson på Ernst & Young**

Bakgrundfrågor:

- 1) Vad har ni för ställning på byrån?

Benktsson är revisor och jobbar sedan två år med globala företag på en revisionsavdelning "Global Audit". Han har en formell titel som är senior auditer vilket man blir någon gång mellan två och tre år.

- 2) Vilken erfarenhet har ni av att granska hållbarhetsredovisningar?

Han har jobbat med hållbarhetsfrågor i ungefär ett halvår.

Huvudfrågor:

*Planeringsfas:*

- 3) Hur gör ni när ni planerar granskningsarbetet när det gäller hållbarhetsredovisningar?

Planeringen styrs först och främst efter omfattningen på indikatorer och frågor i hållbarhetsredovisningen som ska granskas och verifieras. Benktsson anser att planeringsarbetet är väldigt likt en vanlig finansiell revision. Man följer RS (Revisions Standard i Sverige), där bland annat RS 300 Planering är en planeringsstandard.

Själva planeringen innefattar många olika arbetssteg där man bland annat ska skaffa sig kunskap om företagets verksamhet och få en förståelse för systemet för intern kontroll. Den interna kontrollen är väldigt viktig då man ska säkerhetsställa de olika utfallen av olika indikatorer till exempel hur de genereras och vad som triggas dem. Man vill även veta hur bra kontrollen är för att vara säker på att det är rätt värde man får ut och att man kan lita på detta.



i) Vad är svårt respektive enkelt i planeringsarbetet?

Benktsson anser att det svåra är tids- och riskbedömningen då ett företag upprättar en hållbarhetsredovisning för första gången eftersom företaget ska få en förståelse för hur det fungerar.

Han menar det är svårt att säga vad som är enkelt eftersom allt beror på vad man ska granska

ii) Hur är teamet organiserat vid granskning av hållbarhetsredovisningar?

Strukturen är som vid en vanlig finansiell revision. På toppen av kedjan har man en person som skriver på och bestyrker själva uppdraget. Under denna person har man en senior manager, en manager och sedan en senior auditer vilket är det Benktsson är och till sist en auditer. Det hela är som ett reviewarbete då den person som är underställd en annan person bedöms av den som är ovanför. Detta görs för att man ska kunna säkerhetsställa att alla gör det dem ska och att de har förståelse för det de gör. Ens arbete styrs av vad man har för uppgift i teamet och ska fördelas utifrån kompetens. Hur arbetet är strukturerat styrs även av RS 220 som är en kvalitetskontroll inom revisionen och som bland annat tar upp lite av reviewkedjan och rangordningen i arbetet. Även i Rev R6 framgår det hur granskarnas specialistkunskaper i teamet ska vara.

Benktsson tillägger att det inte är alltid som man har hela kedjan av befattningar inom ett team. Hierarkin i stort gäller dock, så det är alltid så att en mer senior person reviewar en mer junior persons arbete. (Ibland/kanske oftast när det gäller mindre uppdrag, har man exempelvis endast en partner, en manager, en senior auditer och en auditer; d v s senior manager finns inte med på teamet etc.)

iii) Är det någon del i planeringsfasen som ni riktar in mer på än någon annan vid granskningar av hållbarhetsredovisningar?

Benktsson menar att det är svårt att svara på eftersom det styrs av valet av indikatorer som man ska granska i hållbarhetsredovisningen.

(a) Om ja, varför är det så?

(b) Är det något ni tycker är mindre viktigt?

Benktsson anser att man kan prata generellt om vad som är väsentligt eftersom det alltid genomsyrar en revision om man bedömer något som är mindre väsentligt att gå vidare med till slutsatsen. Det finns en RS 320 Väsentlighet vid revision som tar upp just detta. Han säger att det kan till exempel vara som så att det är väldigt obetydliga saker som man tittar på och då gör bedömningen att dessa inte har något betydelse på själva slutprodukten och att man då kan bortse från dessa.

#### *Granskningsfas:*

4) Hur gör ni när ni granskar hållbarhetsredovisningar?

Även detta menar Benktsson är likt en vanligt finansiell revision. Generellt så ska man göra en löpande granskning, till exempel om hållbarhetsredovisningen sammanfaller med räkenskapsåret, det vill säga att redovisningen ska gälla från januari till december. Denna löpande granskning görs under hösten då man riktar in sig på att granska processerna för det som genereras, det vill säga utfallen av indikatorerna och processerna från den interna kontrollen. Man följer ett flöde hela vägen som kallas ”walk through”, till exempel om man har en indikator som koldioxidutsläpp kan man se hur detta koldioxidutsläpp mäts, kontrolleras och stäms av. När sedan dessa hållbarhetsindikatorer levereras efter årsskiftet kan man lättare granska dessa, eftersom man har skapat sig en förståelse på förhand som man utnyttjar när man stämmer av en siffra eller ett påstående.

Benktsson tillägger att man i samband med en walk-through av ett processflöde kartlägger själva processen och identifierar kontroller som säkerställer att rätt uppgifter genereras i processen.

Man kan i sin granskningsansats i en revision välja att antingen testa de identifierade kontrollerna eller att uteslutande substansgranska. Ifall man väljer att testa kontrollerna, görs detta på basis av att man initialt tror att kontrollerna är effektiva. I så fall kan man testa kontrollerna och om utfallet blir att kontrollerna är effektiva så kan man nämligen förlita sig på att dessa fungerar och man behöver då inte substansgranska lika mycket som annars. I walk-through kartlägger man alltså processen och identifierar kontroller. Man kan tänka sig att man testar kontroller även i samband med hållbarhetsredovisning. Det vanligaste är dock att man uteslutande substansgranskar. En walk-through och processgenomgång krävs dock för att skapa förståelse för hur en viss indikator genereras, och vad som säkerställer att det värde/utfall för indikatorn som presenteras i hållbarhetsredovisningen blir korrekt.

i) Vilka standarder och riktlinjer använder ni er av?

Rev R6 är den riktlinje han använder.

(a) Varför använder ni dessa standarder och riktlinjer?

Denna riktlinje används eftersom det är auktoriserade revisorer som granskar och dessa är medlemmar i FAR SRS. Han anser att den är ett bra verktyg att använda sig av eftersom man har någonting att utgå ifrån även om det inte är en standard utan en rekommendation.

(b) Anser ni att dessa är tillfredställande för att göra en tillräcklig bedömning av hållbarhetsredovisningar?

Benktsson säger att det är klart att en standard har alltid lite tydligare vägledning än vad en rekommendation har, men anser att den absolut är tillräcklig att följa.

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

I en revision görs det ständigt egna bedömningar till exempel vilken urvalsprincip man ska använda som är en väldigt vanlig bedömning eftersom den gäller generellt. De största viktigaste bedömningarna tror Christer är just urvalsprinciper och hur man ser på väsenlighet, dvs. vad man betraktar vad som är väsentligt eller inte eftersom man inte kan granska allt.

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

Han tror att det är samma mängd professionella bedömningar i granskning av hållbarhetsredovisning som vid finansiell revision. Även om Rev R6 är mindre omfattande än de som finns för finansiell revision så är det samma metodik som man applicerar vid granskning av hållbarhetsredovisning som vid finansiell revision, eftersom man säkerställer på samma vis till exempel genom stickprov.

iv) Vad är svårt respektive enkelt i granskningsarbetet?

Vissa indikatorer kan vara komplexa och kan därför kräva en viss expertis för att få förståelse för. Det kan även vara svårt att få en förståelse för helheten, det vill säga företagets verksamhet, vilket krävs när man ska granska vissa indikatorer och påståenden.

Det som både kan vara svårt och enkelt är i de fall ett företag har anlitat experter för att säkerhetsställa vissa indikatorer, till exempel koldioxidutsläpp. Det ligger då i granskarens uppgift att bedöma denna experts kompetens som då kan vara svårt även om det finns revisionsstandarder för detta. Det kan även vara enkelt då granskaren inte förstår hela flödet av denna indikator, då det istället finns en expert som gör det.

- v) Är det någon del i granskningsfasen som ni riktar in mer på än någon annan vid granskningar av hållbarhetsredovisningar?

Benktsson anser inte man kan säga att där är någon del som man riktar in sig på då man måste igenom alla faserna.

Ifall man har tidigare erfarenhet av bolaget, alltså granskar för ett andra, tredje eller fjärde år etc., så kan man generellt sätt vinna på att lägga mer krut på planeringsfasen. Med god planering underlättas generellt de senare faserna i granskningen. Men för ett förstaårsuppdrag är det svårt att veta hur man bäst kan lägga upp planeringen.

(a) Om ja, varför är det så?

(b) Är det någonting ni tycker är mindre viktigt?

I de fall då det finns något man bedömer är oväsentligt är detta då mindre viktigt.

*Övriga frågor angående granskning av hållbarhetsredovisning:*

- 5) Hur tycker ni att granskningsförfarandet av hållbarhetsredovisningar skiljer sig från granskning av finansiell revision?

I en finansiell årsredovisning hänger informationen samman på ett annat sätt än i en hållbarhetsredovisning. Detta beror på att i den finansiella redovisningen är balansräkningen kopplad till resultaträkningen genom den dubbla bokföringen i debet och kredit. En hållbarhetsredovisning består av separata delar som är beroende på valet av indikator. Det finns inte samma helhet i det man granskar som i den finansiella redovisningen.

I själva granskningen av hållbarhetsredovisningen tycker Benktsson inte det är särskilt mycket som skiljer sig. Man tillämpar i stort sett samma metodik och principer som vid finansiell revision, även om man har mindre att utgå ifrån eftersom det endast är Rev R6 som delvis ligger till grund. Man kan dock säga att Rev R6 förutsätter revisionskunskaper och att man i stort följer god revisionssed. Detta då den riktar sig till revisorer och medlemmar i FAR SRS.

- 6) Är det något ni vill tillägga angående ert arbete med att granska hållbarhetsredovisningar?

Benktsson har inget speciellt att tillägga, han säger att det är ett område under ständig utveckling och man vet inte vad man väntar sig. Han tar även upp att man får vara noggrann med jävsituationen, men säger samtidigt att det gäller även för finansiell revision.

## Bilaga 5

### Intervju med Torbjörn Westman på Deloitte

Bakgrundfrågor:

- 1) Vad har ni för ställning på byrån?

Westman är ansvarig för deras avdelning för Sustainability.

- 2) Vilken erfarenhet har ni av att granska hållbarhetsredovisningar?

I grunden är han externrevisor och har jobbat med hållbarhetsfrågor sedan 2003

Huvudfrågor:

*Planeringsfas:*

- 3) Hur gör ni när ni planerar granskningsarbetet när det gäller hållbarhetsredovisningar?

Westman svarar att det är olika faser. Man börjar med en planeringsfas där de dels gör en riskanalys av bolaget, utifrån dels omvärlden om vad som hänt under året och dels i dialog med företaget. Man utgår även ifrån tidigare erfarenheter om man har granskat företaget tidigare. I riskanalysen gör man en bedömning av det som är viktigast, men man gör en även granskning av hela hållbarhetsredovisningen.

- i) Vad är svårt respektive enkelt i planeringsarbetet?

Westman ansåg inte det var något som var svårare eller enklare. Men det skulle i så fall vara om det skett någonting som är nytt.

iii) Hur är teamet organiserat vid granskning av hållbarhetsredovisningar?

Westman är specialistledamot i FAR SRS så han ingår alltid i teamet högst upp som påskrivande specialist. Det finns alltid en auktoriserad revisor med som skriver på tillsammans med honom. Där under har de en senior som är en lite mer erfaren person. Beroende på hur stort uppdraget är så kan det vara två till tre seniors. Dessa har olika ansvarsområden som kan vara ansvar för miljö- och sociala data och eventuellt koordineringsansvar. Längst ner ha de konsulter som är lite mindre erfarna, men som har kunskap från liknande uppdrag sedan tidigare. Allt som någon gjort på en lägre nivå, kvalitetssäkras av någon högre upp.

iii) Är det någon del i planeringsfasen som ni riktar in mer på än någon annan vid granskningar av hållbarhetsredovisningar?

Westman anser inte att han riktar in sig på något speciellt, utan det beror helt på uppdraget. Det beror på vad som kommit fram i dialogen med intressenterna. Han tycker att helheten är det viktigaste.

a) Om ja, varför är det så?

Besvaras ovan.

b) Är det något ni tycker är mindre viktigt?

Westman anser inte att någonting är mindre viktigt.



*Granskningsfas:*

4) Hur gör ni när ni granskar hållbarhetsredovisningar?

Westman berättar att i de flesta fall är det en översiktlig granskning det handlar om. Dels så intervjuar man ansvariga personer, man har substansgranskning stickprovsvis, IT-granskning och analytiskt granskning exempel vad förväntad produktion är etc.

i) Vilka standarder och riktlinjer använder ni er av?

Westman svarar att han använder Rev R6.

b) Varför använder ni dessa standarder och riktlinjer?

I Sverige har vi en egen revisionsstandard, Rev R6 som är en riktlinje som är upprättad för oss revisorer som granskar frivillig hållbarhetsredovisning. Han säger att det är därför de följer denna.

c) Anser ni att dessa är tillfredställande för att göra en tillräcklig bedömning av hållbarhetsredovisningar?

Westman anser att dessa är tillräckliga eftersom det är en översiktlig granskning. Men berättar samtidigt att det kommer komma en ny Rev R6 som ska ersätta den gamla.

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

Detta beror på uppdrag, det finns enligt mig inte ett svar på frågan. Man måste hela tiden göra egna bedömningar. Vid finansiell information har man alltid "by definition" spårbarhet hela vägen. Icke-

finansiell information har inte alltid en spårbarhet eller en enkel spårbarhet och därför blir det mer egna bedömningar.

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

Även detta beror på uppdrag och art. Det torde vara på det viset att ju mer icke finansiell information desto mer så kallad ”professional judgment” men det behöver ju inte vara så.

- iv) Vad är svårt respektive enkelt i granskningsarbetet?

Westman menar att den största utmaningen är att veta vilken nivå på dokumentationen man behöver hämta in. Det är även svårt när ett företag eller enhet ska bli granskat för första gången. Det är enklare när man vänder sig till en ekonomiavdelning som är vana vid att bli granskade. Det är inte alltid det finns en spårbarhet, det vill säga att dokumentationen inte är på samma nivå, såsom dokumentationen av fakturor som måste lagras enligt Bokföringslagen. En stor utmaning är att man är tydlig med att säga att det är den här dokumentationen man behöver och att få in rätt information och göra bedömning utifrån denna. Westman svarar att något som även kan vara svårt är att göra dokumentationen på rätt nivå för att göra granskningen så tidseffektiv som möjligt både för företaget och för revisionsbyrån.

- v) Är det någon del i granskningsfasen som ni riktar in mer på än någon annan vid granskningar av hållbarhetsredovisningar?

Westman anser att varje steg är precis lika viktiga.

- a) Om ja, varför är det så?

b) Är det någonting ni tycker är mindre viktigt?

Westman anser inte att någon del är mindre viktig.

*Övriga frågor angående granskning av hållbarhetsredovisning:*

5) Hur tycker ni att granskningsförfarandet av hållbarhetsredovisningar skiljer sig från granskning av finansiell revision?

Westman tycker inte det skiljer sig speciellt mycket. Han säger att man har alltid en metod för granskning oavsett vad man granskar. Det finns heller inget lagreglerat hur företagen ska upprätta sina redovisningar. Det finns ett ramverk som GRI, men det är inget att jämföra med IFRS. En central skillnad är intressentdialogen, där företaget själv kan ha identifierat sina risker, som man har vid granskning av hållbarhetsredovisning, men som inte finns vid finansiell revision.

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

Westman hoppas att fler företag förstår nyttan och värdet med att få sina hållbarhetsredovisningar granskade. Han tror att fler företag kommer att bli granskade i framtiden.