



LUNDS UNIVERSITET  
Ekonomihögskolan

**Kandidatuppsats**  
FEKK01  
HT 2008

# GRANSKNING AV HÅLLBARHETSREDOVISNING

- Varför är så få hållbarhetsredovisningar i Sverige bestyrkta?

**Handledare:**  
Erling Green  
Carl-Mikael Unger

**Författare:**  
Katja Dirsell  
Malin Kretz  
Magnus Zätterström

# FÖRORD

Vi vill tacka de personer som under arbetets gång varit till stor hjälp. Ett särskilt tack vill vi rikta till de som har bidragit till uppsatsen genom att delta i intervjuer:

**Lina Andersson** – KPMG

**Åsa Ekberg** – KPMG

**Lars-Olle Larsson** – Öhrlings PricewaterhouseCoopers

**Marie Baumgarts** – Ernst & Young

**Magnus Enell** – International Institute of Industrial Environmental Economics

**Markus Håkansson** – SET Revisionsbyrå

Vi vill även tacka våra handledare Erling Green och Carl Michael Unger för vägledning under hela processen. Sist men inte minst vill vi tacka Marianne Lindskog för lokal och teknisk utrusning (och gott hembakat bröd).

Tack!

Lund den 13 januari 2009

Katja Dirsell

Malin Kretz

Magnus Zätterström

# SAMMANFATTNING

**Uppsatsens titel:** Granskning av hållbarhetsredovisning – Varför är så få hållbarhetsredovisningar i Sverige bestyrkta?

**Seminariedatum:** 2009-01-16

**Kurs:** FEKK01, Examensarbete kandidatnivå, 15 poäng

**Författare:** Katja Dirsell, Malin Kretz och Magnus Zätterström

**Handledare:** Erling Green och Carl Michael Unger

**Nyckelord:** Hållbarhetsredovisning, RevR6, Global Reporting Initiative (GRI), Granskning

**Syfte:** Vårt syfte är att undersöka hur granskningen av hållbarhetsredovisningen ser ut i Sverige idag för att ta reda på varför så få hållbarhetsredovisningar är bestyrkta. Med utgångspunkt i detta önskar vi diskutera hur utvecklingen kan komma att se framöver och vilka intressen som ligger bakom eventuella förändringar.

**Metod:** Uppsatsen är i kvalitativ metod med semistrukturerade intervjuer.

**Teoretiska perspektiv:** Den teoretiska referensramen består av intressentmodellen, Porters five forces, The triple bottom line och Granskningens fyra dimensioner.

**Empiri:** Det empiriska materialet grundar sig på intervjuer av fyra revisionsbyråer, samt en expert inom hållbarhetsredovisning.

**Slutdiskussion:** Anledningen till varför så få hållbarhetsredovisningar i Sverige är bestyrkta har historiskt sett varit att det inte har funnits något behov av det. Intressenternas förtroende för företagen har varit högt och det har därför inte efterfrågats bestyrkta hållbarhetsredovisningar. Företagen har av denna anledning inte ansett att nyttan överstiger kostnaden.

# ABSTRACT

**Title:** Review of Sustainability reporting - Why are so few sustainability reports in Sweden certified?

**Seminar date:** 2009-01-16

**Course:** FEKK01, Degree Project Undergraduate level, Business Administration, Undergraduate level, 15 University Credit Points (UCP) or (ECTS-cr)

**Authors:** Katja Dirsell, Malin Kretz and Magnus Zätterström

**Advisors:** Erling Green and Carl Michael Unger

**Key words:** Sustainability, RevR6, Global Reporting Initiative (GRI), Reviewing.

**Purpose:** Our aim is to investigate the situation of auditing of sustainability reports in Sweden today, and find out why the level of assured sustainability reports is so low. Based on this, we wish to discuss how progress could be seen in the future and the interests behind any changes.

**Methodology:** The essay is in the qualitative approach with semi-structured interviews.

**Theoretical perspective:** The theoretical framework of reference consists of the stakeholder model, Porter's five forces, the triple bottom line and the four dimensions of auditing.

**Empirical foundation:** The empirical material is based on interviews of four accounting firms, and one expert in sustainability reporting.

**Final discussion:** The reason why so few sustainability reports in Sweden is certified has historically been that there has been no need for it. Stakeholder business confidence was high and they therefore did not request certified sustainability reports. For this reason the companies did not think the benefits would exceed the costs.

# INNEHÅLLSFÖRTECKNING

<b>DEFINITIONER OCH FÖRKORTNINGAR.....</b>	<b>8</b>
<b>1. INLEDNING.....</b>	<b>12</b>
1.1 Bakgrund .....	12
1.2 Problemdiskussion .....	13
1.3 Problemformulering .....	15
1.4 Syfte .....	16
1.5 Positionering.....	16
1.6 Avgränsningar .....	16
1.7 Definitioner .....	17
<b>2. METOD.....</b>	<b>18</b>
2.1. Val av ansats.....	18
2.2 Forskningsstrategi .....	19
2.3 Datainsamlingsmetod: primär- och sekundärdata .....	19
2.4 Undersökningsmetod kvalitativa intervjuer .....	20
2.5 Urval.....	21
2.6 Validitet .....	22
2.7 Reliabilitet .....	22
2.8 Respondenter .....	20
<b>3. TEORI.....</b>	<b>25</b>
3.1 Intressentmodellen .....	25
3.1.1 Jämvikt.....	27
3.1.2 Kritik.....	27
3.2 Porters Five Forces.....	28
3.3 The Triple Bottom Line.....	29
3.4 Granskningens fyra dimensioner.....	31
3.4.1 Syftet med granskning och bestyrkning .....	32
3.4.2 Metoder för granskning och bestyrkning.....	33
3.4.3 Räckvidd för granskning och bestyrkning .....	34
3.4.4 Tillhandahållare av granskning och bestyrkning.....	35

<b>4. RAMVERK.....</b>	<b>36</b>
4.1 Hållbarhetsredovisningen idag.....	36
4.1.1 Bakgrund och dagens situation.....	36
4.1.2 GRI.....	37
4.2 Granskning av hållbarhetsredovisning.....	40
4.3 AA1000AS - internationella riktlinjer.....	42
4.4 ISAE 3000 - internationell och brittisk standard.....	44
4.5 FAR/SRS RevR6 - svensk standard.....	45
4.6 3410N - holländsk standard.....	47
4.7 Föreställningsram och redovisningsprinciper.....	50
<b>5. EMPIRI.....</b>	<b>52</b>
5.1 Lina Andersson och Åsa Ekberg, KPMG.....	52
5.1.1 Granskningsprocessen.....	53
5.1.2 Utveckling.....	53
5.2 Lars-Olle Larsson, Öhrlings PricewaterhouseCoopers.....	55
5.2.1 Granskningsprocessen.....	56
5.2.2 Utvecklingen.....	57
5.3 Marie Baumgarts, Ernst & Young.....	59
5.3.1 Granskningsprocessen.....	59
3.3.2 Utvecklingen.....	60
5.4 Magnus Enell, professor vid International Institute of Industrial Environmental Economics (IIIEE) i Lund.....	62
5.4.1 Vem granskar?.....	63
5.4.2 Utveckling.....	64
<b>6. ANALYS.....</b>	<b>66</b>
6.1 Varför skall hållbarhetsredovisningen granskas och bestyrkas av utomstående part?... 66	66
6.2 Vem skall granska och bestyrka samt hur skall granskningen gå till?.....	69
6.3 Varför har Sverige så låg andel granskade och bestyrkta hållbarhetsredovisningar? ....	72
6.3.1 Tradition och kultur.....	72
6.3.2 Alternativ till granskning.....	74
6.3.3 Avvägningen mellan nytta och kostnad och alternativ granskning.....	75
6.3.4 Svag standard för granskning.....	76

<b>7. SLUTSATS</b> .....	<b>78</b>
7.1 Sammanfattning .....	78
7.2 Framtid .....	79
7.3 Framtida forskning .....	80
<b>KÄLLFÖRTECKNING</b> .....	<b>82</b>
<b>APPENDIX 1</b> .....	<b>88</b>
<b>APPENDIX 2</b> .....	<b>91</b>

# DEFINITIONER OCH FÖRKORTNINGAR

*För att underlätta läsningen har i detta avsnitt definitioner och förklaringar för vanligt förekommande namn, begrepp och uttryck samlats.*

---

## ***AA1000 Assurance Standard***

Riktlinjer för icke-finansiella aspekter av hållbarhet. Ger de som granskar hållbarhetsredovisning metoder för att se bakom data för att utvärdera hur organisationer arbetar med hållbarhetsfrågorna.

## ***AA1000 Account Ability Principles for Sustainable Development***

En beskrivning av tre grundläggande principer för hållbarhetsredovisning som används vid bestyrkning enligt AA1000AS. De tre principerna är: *Inclusivity, Materiality* och *Responsiveness*.

## ***Account Ability***

Ett global icke-vinstdrivande nätverk som arbetar tillsammans med företag, stater och andra intressenter för att främja ansvarstagande och en hållbar utveckling. Se nedan under ISEA.

## ***CERES Coalition for Socially Responsible Economies***

Amerikansk organisation bestående av investerare, miljöorganisationer och andra publika aktörer som bildades 1989 och tog initiativ till den första generationens GRI. GRI frikopplades senare som en egen organisation. Har som mål att integrera hållbarhet i företagets affärsidé och visioner.

## ***CSR Coporate Social Responsibility***

Allmänt begrepp som beskriver företags arbete i sociala, etiska och miljömässiga frågor.

## ***ESRA The European Sustainability Reporting Association***

Europeisk organisation som bildats av nationella redovisningsorgan och vars syfte är att inspirera och förbättra hållbarhetsredovisning i Europa genom erfarenhetsutbyte mellan de europeiska länderna.



### ***FAR SRS Föreningen Auktoriserade Revisorer och Sveriges Revisors Samfund***

Svensk branschorganisation för revisorer och rådgivare. FAR SRS bildades 2006 när Sveriges två revisorsföreningar, FAR och Svenska Revisorsamfundet SRS, gick samman. Deltar i internationellt samarbete bland annat genom IFAC och FEE.

### ***FASB Financial Accounting Standards Boards***

Oberoende organisation som arbetar för att skapa och förbättra standarder för finansiell redovisning och rapportering för att kunna vägleda och utbilda allmänheten, som exempelvis lagstiftare, revisorer och användare av finansiell information.

### ***FEE Fédération des Experts Comptables Européens***

Europeiska revisorsorganisationen med säte i Bryssel. FEE bildades 1987 och vars medlemmar är branschorganisationer från samtliga EU-länder och från tre EFTA-länder.

### ***GRI Global Reporting Initiative***

Global Reporting Initiative är ett brett nätverk av intressenter från många av världens länder med mål att skapa internationella regler för hållbarhetsredovisning. Man ger bland annat ut Sustainability Reporting Guidelines, som är en vägledning för företag i utformandet av hållbarhetsredovisningen.

### ***IAASB International Auditing and Assurance Standards Board***

Är ett internationellt organ som arbetar med revisionsfrågor och en ökad internationell harmonisering av revisioner.

### ***IAS International Accounting Standards***

Internationella redovisningsstandarder som IASB:s föregångare IASC gav ut fram till 2001. Efter omstruktureringen av IASC benämns de internationella standarderna IFRS.

### ***IASB International Accounting Standard Board***

Internationell organisation som utgör en del av IASCF och vars huvudsakliga syfte är att harmonisera redovisning i olika länder. IASB bildades 2001 efter en omstrukturering av IASC. IASB ger ut IFRS och utvecklar IAS samt samarbetar med FASB för ytterligare ökad samordning mellan redovisning i USA och Europa. Har gett ut "ISAE 3000 International

Standard on Assurance Engagements: Assurance Engagements other than Audits or Reviews of Historical Information”.

### ***IASC International Accounting Standards Committee***

Bildades 1973 och hade som uppgift att utveckla internationella redovisningsstandarder. Gav fram till 2001 ut IAS och ombildades då till IASB.

### ***IASCF International Accounting Standards Committee Foundation***

En ideell stiftelse med 22 stiftare, trustees, som kommer från hela världen och var sviktigaste uppgift är att skapa förutsättning för finansiering av IASB:s verksamhet.

### ***IFAC International Federation of Accountants***

Internationell organisation som i huvudsak representerar revisorer på global nivå. Tillsätter 5 av 22 av IASCF:s ledamöter/stiftare.

### ***IFRS International Financial Reporting Standards***

En serie av internationella redovisningsstandarder som ges ut av IASB. I bredare mening omfattar IFRS även de standarder som gavs ut av IASC fram till 2001.

### ***ISA International Standards of Auditing***

Standarder för granskning av finansiella rapporter som ges ut av IFAC genom IAASB.

### ***ISAE3000 International Standards on Assurance Engagements 3000***

IASB har gett ut “ISAE 3000 International Standard on Assurance Engagements: Assurance Engagements other than Audits or Reviews of Historical Information”. Standarden behandlar granskning av hållbarhetsredovisningar. RevR6 bygger till stor del på denna standard med justeringar för svenska förhållanden enligt FAR SRS ”Ramverk för bestyrkandeuppdrag”.

### ***ISEA The Institute of Social and Ethical Accountability – Account Ability***

Är ett internationellt icke kommersiellt institut som arbetar med att utveckla ansvarsfrågorna kring redovisning och granskning av företags hållbarhetspolicy. Startade 1995 och var från början mest inriktad på etiska och sociala frågor. Har publicerat AA1000 AS (2008) som behandlar bestyrkande av hållbarhetsredovisningar samt AA100 APS som behandlar principer för hållbarhetsredovisning samt Guidelines for the use of AA1000 2008 som är en

hjälpmanual för AA1000 AS samt APS. Fokus ligger på att företagen verkligen skall förbättra sig när det gäller hållbarhetsutveckling, inte enbart redovisningen av densamma.

### ***ISO International Organisation for Standardization***

Störst i världen på att utveckla och publicera internationella standarder. ISO är ett icke-statligt nätverk av nationella standardinstitut och har bland annat gett kvalitetsstandarden ISO 9000 och miljöstandarden ISO14000.

### ***RevR6 Revisions Rekommendation 6***

En rekommendation avseende granskning av frivillig separat hållbarhetsredovisning i Sverige, gjord av FAR SRS. Förslaget bygger på ISAE 3000 men man har försökt att anpassa reglerna till svenska förhållanden.

### ***TBL The Triple bottom line***

TBL bygger på tre komponenter som skall balanseras; ekonomiskt värde, miljömässigt värde och socialt värde. Genom TBL skall företagen inte enbart fokusera på det ekonomiska värdet det skapar utan även det miljömässiga och sociala värdet de skapar eller förgör.

### ***SA8000 Social Accountability 8000***

En global social hållbarhetsstandard för humana arbetsförhållanden. SA8000 har utvecklats av SAI; Social Accountability International.

### ***SFF Sveriges Finansanalytikers Förening***

Förening för finansanalytiker som är verksamma med kvalificerat analysarbete på den svenska kapitalmarknaden.

# 1. INLEDNING

*I detta kapitel vill vi ge en bakgrund till problematiken kring hållbarhetsredovisning och lyfta fram några aktuella frågor som vi önskar besvara i uppsatsen. Vi redogör även för vilket syfte och omfattning som uppsatsen kommer att ha.*

---

## 1.1 Bakgrund

Under de senaste trettio åren har det skett en ökad medvetenhet när det gäller mänsklighetens utnyttjande av resurser. Från början var det miljö och utsläpp som stod i fokus. Debatten började med boken ”Tyst vår” av Rachel Carson<sup>1</sup> och kom efterhand att fokusera på effekterna av utsläpp såväl nationellt som internationellt. I Sverige blev BT Kemi synonymt med den onda kapitalismen och under 80-talet stod försurning, skogsdöd, algbloomningar och Östersjöns situation på agendan. Miljöpåverkan har på senare tid kommit att handla mer och mer om människans klimatpåverkan och hur vi kan begränsa koldioxidutsläppen. Parallellt med debatten om miljö började även arbetsförhållanden och företagens hanterande av mänskliga rättigheter att debatteras; multinationella företag ville inte bli förknippade med omänskliga arbetsförhållanden i tredje världen<sup>2</sup>.

Vid FN:s miljökonferens i Rio de Janeiro år 1992 kom begreppet hållbar utveckling att stå i fokus istället för enbart miljöproblematik. Vid konferensen befastes definitionen för hållbar utveckling som först definierades i Bruntlandrapporten; ”varaktigt hållbar utveckling innebär att tillgodose dagens behov utan att äventyra kommande generationers förmåga att klara sina behov”<sup>3</sup>. Begreppet Agenda 21, där 21 syftar på det tjugoförsta århundradet, myntades och innebär att man skulle engagera alla medborgare lokalt för att se till att den hållbara utvecklingen genomfördes<sup>4</sup>.

I samband med miljödebatten började det ställas krav på att företagen skulle redovisa sin miljöpåverkan. I Sverige har Årsredovisningslagen (1995:1554) sedan 1999 innehållit krav på

---

<sup>1</sup> Carson, 1963

<sup>2</sup> Carrasco, 2007

<sup>3</sup> [http://www.ne.se.ludwig.lub.lu.se/artikel/207672?i\\_h\\_word=agenda](http://www.ne.se.ludwig.lub.lu.se/artikel/207672?i_h_word=agenda) 2009-01-07

<sup>4</sup> <http://www.ne.se.ludwig.lub.lu.se/artikel/109191> 2009-01-07

att företag som bedriver tillstånds- eller anmälningspliktig verksamhet enligt Miljöbalken ska redovisa sin miljöpåverkan i förvaltningsberättelsen. I takt med att fokus gick mot hållbarhet istället för enbart miljöpåverkan infördes nya krav år 2005, som bland annat innebar att förvaltningsberättelsen, förutom miljöpåverkan, även skulle innehålla information om personalfrågor<sup>5</sup>. För de större företagen har hållbarhet blivit en affärsstrategisk faktor som behandlas av IR-avdelningen, fler och fler hävdar lönsamheten i att göra en hållbarhetsredovisning<sup>6,7,8</sup>.

Hållbarhetsredovisning har därför på senare år kommit att bli ett vanligt förekommande begrepp, både bland företagen och bland dess intressenter<sup>9</sup>. Med hållbarhetsredovisning menas vanligtvis icke finansiella rapporter som behandlar ett företags aktiviteter och mål för en hållbar utveckling. Dessa rapporter innehåller såväl miljömässiga som sociala resultat och är frivilliga för företagen. De publiceras oftast utanför den ordinarie årsredovisningen, men kan även ingå som en del i årsredovisningen.

## 1.2 Problemdiskussion

Efterfrågan på hållbarhetsredovisning har blivit allt större bland företagens intressenter, både bland kunder och bland investerare<sup>10</sup>. Frågan är dock hur dessa hållbarhetsredovisningar skall utformas och hur granskningen skall ske.

I slutet av nittioalet bildades GRI, Global Reporting Initiative, av bland annat FN:s miljöorgan UNEP. Syftet var att skapa en internationell enhetlighet för hållbarhetsredovisning. Idag är GRI en medlemsstödd organisation med medlemmar från ett fyrtiotal länder. GRI ger ut Sustainability Reporting Guidelines, som är en vägledning för företag i utformandet av hållbarhetsredovisningen.<sup>11</sup>

---

<sup>5</sup> ÅRL 6:1, 2008

<sup>6</sup> Holmqvist & Sundling, 2008

<sup>7</sup> Sullivan, 2008

<sup>8</sup> Ljungdahl, 2008

<sup>9</sup> Account Ability & Utopies, 2007

<sup>10</sup> van den Berg & Vollerling-Manhave 2007

<sup>11</sup> <http://www.globalreporting.org/AboutGRI/> 2008-11-14

Fler och fler företag har börjat redovisa enligt GRI:s normer. Dock har många svenska företag valt att inte göra någon hållbarhetsredovisning alls<sup>12</sup>. Anledningarna till varför svenska företag väljer att inte hållbarhetsredovisa kan vara flera; intressenterna är inte intresserade, företaget har inga utsläpp som påverkar miljön eller så säger mätningarna inget. Det kan också vara så att miljöfrågorna inte prioriteras<sup>13</sup>. Intresset kan vara litet för arbetsmiljöfrågor eller sociala frågor hos dotterbolag eller vid fabriker i utlandet, eller så kan det vara svårt att samla in den information som krävs för att sammanställa rapporterna. Det kan naturligtvis finnas många fler anledningar och dessa kan variera mellan företag och branscher.

I ett försök att väcka nytt intresse i frågan har svenska staten önskat vara ett föredöme genom att införa krav på att alla statliga bolag från den 1 januari 2008 skall upprätta hållbarhetsredovisning enligt GRI:s normer och få dessa granskade<sup>14</sup>. Det återstår att se vilken effekt detta får.

Grundproblematiken med hållbarhetsredovisningen, förutom att begreppet hållbarhet är svårt att koppla till finansiella tal, är att det innefattar ett antal olika begrepp. De olika begreppen är ofta kvalitativa aspekter, inte enbart kvantitativa som i de finansiella rapporterna. Detta ökar risken för godtycke i redovisningen, särskilt om den inte granskas av oberoende part. En av de viktigaste egenskaperna för finansiella rapporter är jämförbarhet, det vill säga att resultatet ska kunna jämföras dels mellan olika företag och dels mellan olika tidsperioder i samma företag. Detta torde vara en viktig egenskap i all rapportering, inte bara finansiell rapportering.

I föreställningsramen för utformning av finansiella rapporter står det att läsaren av rapporterna ska ges en möjlighet att bilda sig en uppfattning om trender i företagets resultat<sup>15</sup>. Det kan antas att denna önskan även finns hos läsare av hållbarhetsredovisning, vilket förstärker behovet av en extern granskning av hållbarhetsrapporterna. Annars riskerar de att bli en fasad istället för det som var avsikten; att företagen skall göra reella förbättringar. En lösning på problemet med bristande jämförbarhet skulle kunna vara att införa internationella regler för såväl redovisning av hållbarhetsarbetet som för granskningen av dessa rapporter.

---

<sup>12</sup> Holmqvist & Sundling, 2008

<sup>13</sup> Ibid.

<sup>14</sup> <http://www.regeringen.se/sb/d/9737/a/93467> 2009-01-07

<sup>15</sup> Föreställningsram för utformning av finansiella rapporter, 2008

Det är i Sverige, och i många andra länder, upp till företagen själva att besluta huruvida deras hållbarhetsredovisning ska granskas av oberoende part. De företag som bestämmer sig för att låta granska hållbarhetsredovisningen kan göra detta av olika anledningar. En anledning kan vara att granskningen i vissa fall fungerar som en kvalitetsstämpel. En oberoende granskning av redovisningen behöver inte vara avgörande för att redovisningen ska hålla hög kvalitet, men det bidrar till en kvalitetssäkring. Att redovisningen i olika företag i olika branscher granskas efter samma regler och riktlinjer leder också till en enhetlighet i redovisningen, vilket ökar jämförbarheten.

Det mesta tyder på att de flesta bedömare är överens om att en internationell standard avseende hållbarhetsredovisning behövs, samt att en extern granskning är nödvändig för att säkerställa kvaliteten av densamma. Frågan blir då vem som skall utföra denna externa granskning.

De stora redovisningsbyråerna insåg tidigt att detta kan bli en framtida försörjningskälla och har legat i framkant när det gäller att erbjuda tjänster för extern granskning. Detta trots att man kan ifrågasätta om de i egentlig mening besitter specialkunskapen inom respektive område, eller om denna kunskap istället finns hos aktiva forskare och ideella organisationer. Hur är kompetensen hos de som idag granskar hållbarhetsredovisningen och vem är egentligen rätt person att ta sig an denna uppgift?

### **1.3 Problemformulering**

Eftersom svenska företag är bland de sämsta i Europa samtidigt som holländska och brittiska företag anses vara bland de bättre när det gäller att låta granska hållbarhetsrapporter externt kommer vår övergripande fråga att vara varför svenska företag har så låg andel bestyrkta eller externt granskade hållbarhetsredovisningar.<sup>16</sup> Hur ser granskningsprocessen ut i Sverige och vilka trender kan man skönja? Vem genomför granskningen och vilken kompetens har de? Hur ter sig den svenska granskningen i ett internationellt perspektiv, det vill säga jämfört med de regler som finns i Holland och Storbritannien idag? Finns det något behov för en enhetlig internationell standard för hållbarhetsredovisning?

---

<sup>16</sup> Halling, 2007

## 1.4 Syfte

Vårt syfte är att undersöka hur granskningen av hållbarhetsredovisningen ser ut i Sverige idag för att ta reda på varför så få hållbarhetsredovisningar är bestyrkta. Med utgångspunkt i detta önskar vi diskutera varför hållbarhetsredovisningen skall granskas och vem som utför granskningen.

## 1.5 Positionering

Ett antal studier har gjorts med avseende på hållbarhetsredovisning enligt GRI<sup>171819</sup>, men ganska få har valt att se på granskningen av densamma<sup>20</sup>. När granskningen av hållbarhetsredovisningen har varit i fokus har det oftast endast avsett de nationella förhållandena. Vi vill med denna uppsats ta ett steg längre och vidga vyerna till att även inbegripa andra länder samt se vilka alternativ svenska företag kommer att stå inför i framtiden när det gäller granskningen av hållbarhetsredovisningarna.

## 1.6 Avgränsningar

Med hållbarhetsredovisning avser vi i denna uppsats all frivillig rapportering som syftar till att beskriva företagets mål och arbete för en mer hållbar utveckling. Detta utvecklingsarbete kan göras inom en rad olika områden – miljömässiga, etiska och sociala. Vi har inte begränsat oss till något område utan har valt att se på hållbarhetsredovisningen som en helhet.

I Sverige finns det lagstadgat att en del icke-finansiella upplysningar såsom sjuktal och könsfördelning bland de anställda skall ingå i börsnoterade företags årsrapport. Vår undersökning kommer dock enbart att behandla den frivilliga hållbarhetsredovisningen.

Den frivilliga hållbarhetsredovisningen kan presenteras på tre olika sätt, antingen som en del av förvaltningsberättelsen, som en del i årsrapporten eller som en egen rapport. I vårt arbete kommer vi att diskutera granskningen av hållbarhetsredovisningar vilket i teorin kan

---

<sup>17</sup> Byqvist och Gudmundsson, 2008

<sup>18</sup> Leijonhufvud och Melander, 2008

<sup>19</sup> Axelsson et al, 2008

<sup>20</sup> Johansson et al 2008



inbegripa alla tre typerna, men i praktiken oftast enbart inbegriper hållbarhetsredovisning som en del av årsrapporten samt fristående hållbarhetsrapport. Den hållbarhetsredovisning som görs i förvaltningsberättelsen innehåller främst policys och riktlinjer. Det är sällan dessa innehåller mer konkreta åtgärder och resultat och kan därför inte granskas<sup>21</sup>.

Enligt KPMG:s internationella undersökning ligger Sverige långt efter dels när det gäller att utge hållbarhetsredovisning enligt GRI:s riktlinjer och dels när det gäller andelen som är externt granskade. Holland och Storbritannien anses däremot vara föregångsländer<sup>22</sup>. De revideringar som gjorts av svenska riktlinjer för granskning av hållbarhetsredovisning har bland annat skett med utgångspunkt i holländska och brittiska standarder. Vi har därför valt att jämföra granskningen av hållbarhetsredovisning i Sverige med det regelverk som finns i Holland och Storbritannien.

## 1.7 Definitioner

Begreppet granskning definierar vi i denna uppsats som en utvärdering som görs genom att använda ett specifikt regelverk för att avgöra kvaliteten på en organisations resultat och dess underliggande system och processer. Granskning inkluderar även hur detta kommuniceras. Vi ser med andra ord på granskning i ett vidare begrepp och begränsar oss inte till den granskning som görs av revisorer. Dock görs merparten av granskningen av hållbarhetsredovisningar i Sverige idag av revisionsbyråer, varför vi har valt att grunda en stor del av vårt intervjumaterial på personer verksamma inom de största revisionsbyråerna.

I uppsatsen använder vi begreppen granskning och bestyrkning. Dessa begrepp är inte synonyma men är båda delar av granskningsprocessen. Ordet granskning använder vi för att beskriva själva arbetet som görs för att utvärdera hållbarhetsredovisningen. Granskning innefattar med andra ord hela processen. Bestyrkning används endast på det resultat som granskningsprocessen mynnar ut i, det vill säga själva slutsatsen eller bedömningen som görs.

Definitioner och förklaringar till förkortningar och begrepp i övrigt återfinns i början av uppsatsen; efter innehållsförteckningen och innan kapitel 1.

---

<sup>21</sup> Beckström, 2007

<sup>22</sup> Halling, 2007

## 2. METOD

*I detta kapitel kommer vi att redogöra för de metodologiska val som vi har gjort. Vi kommer även att redogöra för hur vi arbetat med att samla in och bearbeta information.*

*Urvalsprocessen av respondenter förtydligas och utformningen av intervjuer motiveras.*

*Tillförlitligheten och relevansen kring uppsatsen tillvägagångssätt diskuteras.*

---

### 2.1. Val av ansats

Grundfrågan vid arbetet med uppsatsen blir vilken ansats/strategi man skall tillämpa för att komma fram till uppsatsens slutliga mål. Den deduktiva ansatsen innebär att man går från teori till empiri, det vill säga att man först skaffar sig förväntningar om hur världen ser ut och därefter samlar in data för att få sin teori bekräftad/försakad<sup>23</sup>. Den induktiva metoden däremot är upptäckande i sin form; man går från empiri till teori<sup>24</sup>. I detta fall ser man på verkligheten och försöker utifrån verkligheten formulera en teori. Frågan är huruvida det är önskvärt eller ens möjligt att använda en strikt induktiv respektive en strikt deduktiv ansats<sup>25</sup>. Oftast blir samhällsvetenskapliga uppsatser ett växelspel. Teorier omvärderas efter genomgång av insamlad empiri och ett fullständigt förutsättningslöst insamlande av empiri för att komma fram till sin teori låter sig sällan göras. En mix av deduktiv och induktiv ansats kallas för en abduktiv ansats<sup>26</sup>, vilket är det arbetssätt vi valt i vår uppsats.

Denna ansats kan skönjas då vi efter val av ämne började med att söka information om hållbarhetsredovisningar och granskningen av desamma genom insamling av data via litteratursökningar och granskning av rapporter. Utifrån det funna materialet fick vi bekräftat att Sverige i ett europeiskt perspektiv var bland de sämre länderna på granskning av hållbarhetsrapporter. Därefter försökte vi genom intervjuer med personer inom kompetensområdet komma fram till en förklaring till varför Sverige har en så låg andel bestyrkta hållbarhetsredovisningar.

---

<sup>23</sup> Jacobsen, 2002 s 56

<sup>24</sup> Ibid, s 35

<sup>25</sup> Ibid, s 43

<sup>26</sup> Bryman & Bell, s 25

## 2.2 Forskningsstrategi

När man väl har valt forskningsansats återstår att välja forskningsstrategi, - skall data samlas in via en kvalitativ eller kvantitativ strategi? En kvantitativ strategi registrerar siffror och fokuserar på mängd, antal och frekvens<sup>27</sup>. Detta gör att materialet kan bearbetas och analyseras med hjälp av statistiska metoder. Den kvantitativa metoden är strukturerad och man prövar i förväg uppställda hypoteser, vilket innebär att kunskapen om området bör vara relativt omfattande.

Vid en kvalitativ strategi är helhetsförståelsen och sammanhanget viktigare än delarna<sup>28</sup>. Kvalitativa data används för att bygga teorier och man utövar ett induktivt angreppssätt. Dessutom går den kvalitativa strategin mer på djupet i vissa frågor och tar fram fler oväntade händelser och aspekter. När det gäller intervjuerna har vi haft ett induktivt arbetssätt och velat finna en förklaring till hur granskningsprocessen ser ut idag och varför det är så få bestyrkta hållbarhetsredovisningar i Sverige. Då är den kvalitativa ansatsen att föredra. Inhämtandet av informationen sker då i form av mindre strikta intervjuer och observationer.

## 2.3 Datainsamlingsmetod: primär- och sekundärdata

Empiriska data kan vara av två typer: primär- och sekundärdata. Primärdata är data som samlas in för första gången direkt från den primära informationskällan. Sekundärdata är data som hämtats från en sekundärkälla, exempelvis en databas. Primärdata har oftast koppling till en specifik problemställning, medan sekundärdata kan ha samlats in för ett helt annat syfte än den aktuella frågeställningen<sup>29</sup>. I vårt fall har vi valt att samla in primärdata via intervjuer som behandlas i empirin och sekundärdata via sökningar i olika databaser som utgör en del av den teoretiska referensramen.

Sökningarna gjordes i databaser, såsom Lunds Universitets databaser Lovisa och ELIN, samt även i det svenska biblioteks övergripande nätverk, LIBRIS. Sökmotorer på Internet såsom Google har använts, men i mindre utsträckning. Dessutom har artiklar från dagstidningar och tidskrifter använts. Framförallt har sökord såsom hållbarhetsredovisning, bestyrkande, RevR6

---

<sup>27</sup> Jacobsen, 2002, s 39

<sup>28</sup> Jacobsen, 2002, s 43

<sup>29</sup> Ibid, s 152-153

och GRI använts i databaserna för att finna relevanta böcker och artiklar. För ytterligare användbar information och artiklar, har på området framstående forskares källhänvisningar använts.

## 2.4 Undersökningsmetod kvalitativa intervjuer

Kritik som har riktats mot intervju som metod har varit att den har varit alltför idealistisk och individuell, eftersom den fokuserar på enskilda personers åsikter och åsidosätter därmed sociala och materiella strukturer och ramvillkor. Därför är det viktigt att intervjuaren har detta i åtanke när han/hon analyserar sitt insamlade material.<sup>30</sup>

När det gäller kvalitativ insamling av data via intervjuer finns det två huvudtyper: ostrukturerad respektive semi-strukturerad<sup>31</sup>. Den ostrukturerade intervjun är informell och används för att undersöka ett specifikt område på djupet. Vid en sådan intervju ges respondenten möjlighet att fritt resonera kring ett ämne. Vid den semi-strukturerade intervjun finns en lista på teman och frågor som skall behandlas under intervjun<sup>32</sup>. Såväl innehållet som ordningen kan varieras från intervju till intervju.

Tanken var att vi skulle behandla samma frågor hos de olika respondenterna för att få olika perspektiv på varför så få hållbarhetsgranskningar är bestyrkta. Därför blev det uppenbart att den semi-strukturerade intervjun passade uppsatsens syfte bäst. Vid semi-strukturerade intervjuer kan intervjuaren komma med följdfrågor som ger en fördjupad förståelse/förtydligande av problematiken ifråga. Respondenten ges även stor frihet vid utformningen av svaren och själva intervjuformen ger såväl intervjuaren som respondenten stor flexibilitet.

Idealet är att genomföra intervjuerna som besöksintervjuer eftersom detta ger en bättre kontakt mellan intervjuaren och respondenten och risken för misstolkningar minimeras<sup>33</sup>. Ehuru sker en kandidatuppsats under viss tidspress samt eftersom kompetensen inom det

---

<sup>30</sup> Repstad 1993, s 58

<sup>31</sup> Bryman & Bell, 2005, s 362

<sup>32</sup> Ibid, s 363

<sup>33</sup> Jacobsen, 2002 s 161

ämnesområde som vi har valt är centrerad till Stockholmsområdet har vi tvingats välja telefonintervju.

Trots att besöksintervju generellt är att föredra finns det vissa fördelar med telefonintervju; den är såväl tids- som resursmässigt effektiv och dessutom minskar själva intervjuareffekten<sup>34</sup>. Intervjuareffekt innebär att respondenten kan påverkas av intervjuaren att svara på ett visst sätt. Ett ytterligare sätt att minska intervjuareffekten är att undvika att ställa ledande frågor, vilket vi nogsamt hade i åtanke då vi genomförde våra intervjuer.

Intervjuteman har utformats med bakgrund i en matris benämnd ”Granskningens fyra dimensioner”. Denna modell beskrivs utförligt i teorikapitlet. Intervjumallar återfinns i Appendix 1 och Appendix 2.

## 2.5 Urval

Ett urval måste alltid göras, men urvalet innebär samtidigt en risk för godtycklighet. Eftersom antalet intervjuer var litet lades stor vikt vid att respondenterna innehade kompetens i den aktuella frågan, ett så kallat strategiskt urval. För att minska godtyckligheten tog vi kontakt med alla större revisionsbyråer i Sverige som sysslar med granskning av hållbarhetsrapporter. Våra slutliga respondenter arbetar på KPMG, Öhrlings PricewaterhouseCoopers och Ernst & Young. Intervjun med KPMG gjordes med två personer som talade för byrån och med ledning av det har vi valt att i fortsättningen referera till dem som en respondent. För att få en mer oberoende källa valde vi att intervjua Magnus Enell, som var med och grundade GRI hösten 1997 och har stor erfarenhet av att arbeta med hållbar utveckling och Corporate Social Responsibility (CSR). Efter inledande dokumentstudier och kontakt med våra respondenter framkom att Holland och Storbritannien ansågs som föregångsländer, och vi valde därför att jämföra med deras ramverk.

Intervjuteman (se bilaga) skickades i förväg för att ge respondenterna större möjlighet till mer genomtänkta svar. Efter intervjun skickade vi sedan de nedskrivna intervjuerna till respondenterna för att på så sätt försäkra oss om att inget var missuppfattat. Respondenterna gavs då även möjlighet att kommentera eventuella felrefereringar samt rätta fel. Intervjuerna

---

<sup>34</sup> Jacobsen, 2002 s 161

spelades från början in, men skrevs även ner för hand ifall den tekniska utrustningen inte skulle fungera. Efter två intervjuer och jämförelser mellan anteckningar och ljudfiler fann vi att vi i princip hunnit med att anteckna allt, därefter valde vi att enbart skriva för hand. Två personer antecknade och en person skötte intervjun.

## 2.6 Validitet

Med validitet avses att det som mäts är det som är relevant i sammanhanget. Validitet kan delas in i intern respektive extern validitet. Med intern validitet menas att det som mäts är det som forskaren har haft för avsikt att mäta<sup>35</sup>. Eftersom vi utformat frågorna efter uppsatsens syfte är den interna validiteten förmodligen hög. Den externa validiteten innebär att resultatet från undersökningen kan generaliseras och appliceras i andra sammanhang. Kvalitativa undersökningar omfattar i regel ett begränsat antal personer och det är således svårt att generalisera resultatet till en större grupp.

## 2.7 Reliabilitet

Reliabiliteten, det vill säga tillförlitligheten, innebär att undersökningen kan upprepas och samma resultat kan fås igen<sup>36</sup>. Intervjuer innebär alltid ett visst subjektivt moment, i vårt fall har vi försökt att hitta personer med stor kompetens inom området granskning av hållbarhetsredovisningar. Försök att öka studiens replikerbarhet har bland annat gjorts genom presenterandet av intervjuguider, samt en ingående beskrivning av studiens tillvägagångssätt. Ingen av respondenterna önskade heller att vara anonym, vilket ytterligare ökar tillförlitligheten. Eftersom hållbarhetsredovisningar och bestyrkande av dessa är ett område som i dagsläget står inför stora omvandlingsprocesser kommer det förmodligen att vara svårt att uppnå samma resultat vid en förnyad undersökning.

---

<sup>35</sup> Jacobsen, 2002 s 21

<sup>36</sup> Bryman & Bell, 2005, s 48

## 2.8 Respondenter

### Lina Andersson och Åsa Ekberg – KPMG

Lina Andersson har arbetat på KPMG:s avdelning för Sustainability Service i ett år och är statsvetare med inriktning mot hållbarutveckling och företagsroll samt har en profilering mot Kina. Åsa Ekberg har arbetat på samma avdelning i ett år och har examen både som civilekonom och i miljövetenskap. Ingen av respondenterna har arbetat som revisor. Däremot representerar de FAR SRS och det finns representanter på deras avdelning som är specialistrevisorer.

### Lars-Olle Larsson – Öhrlings PricewaterhouseCoopers

Lars-Olle Larsson är specialistrevisor och chef över CSR-specialisterna hos Öhrlings PricewaterhouseCoopers. Han granskade den första hållbarhetsrapporten i världen innan det fanns riktlinjer för hur man skulle uppföra en sådan eller hur granskningen skulle gå till. Nationellt är han medlem i FAR SRS referensgrupp för hållbar utveckling och juryordförande för priset ”Bästa Hållbarhetsredovisning”. Respondenten medverkar i stor utsträckning internationellt bland annat som FAR SRS representant i ESRA och i FEE Sustainability Policy Group. Vidare representerar han FEE i IAASB:s Sustainable Experts Advisory Panel.

### Marie Baumgarts – Ernst & Young

Marie Baumgarts ansvarar för Ernst & Youngs strategiska rådgivning inom Corporate Sustainability. Hon har arbetat på avdelningen sedan augusti i år och hon har tidigare arbetat som miljökonsult. Baumgarts är inte revisor i grunden.

### Magnus Enell – Adjunct Professor på International Institute for Industrial Environmental Economics (IIIEE), Lunds Universitet

Magnus Enell är doktor i limnologi och har under sin karriär arbetat på Svenska miljöinstitutet IVL, på Världsbanken med miljö- och sociala konsekvensbeskrivningar, som miljö- och hållbarhetschef på ITT Flygt/ITT Industries. Enell startade eget konsultföretag, Enell Sustainable Business AB, för hållbarhet där han integrerar ekonomiska, miljömässiga och sociala frågor. Under de senaste åren har han genom sitt företag varit långtidsutlånad till olika företag och organisationer, till exempel Öhrlings PricewaterhouseCoopers, ÅF, Sustainable Business Hub och WWF. Enell är sedan 2004 adjungerad professor på

International Institute for Industrial Environmental Economics (IIIEE) i Lund. Enell arbetar i dag som Senior Adviser hos Vattenfall, inom området Sustainable Strategies. Han var med och grundade GRI hösten 1997 och har stor erfarenhet av att arbeta med hållbar utveckling och Corporate Social Responsibility (CSR), samt att skriva och utvärdera hållbarhetsredovisningar.



## 3. TEORI

*Vi kommer i detta kapitel först att ta upp två klassiska företagsekonomiska teorier som rör företagen och dess omgivning; intressentteorin och Porters five forces. Därefter presenterar vi två modeller som kan användas vid analys och diskussion kring hållbarhetsredovisning; Triple bottom line och Granskningens fyra dimensioner.*

---

### 3.1 Intressentmodellen

En framstående företagsekonomisk modell som behandlar företagen och dess situation i samhället är intressentmodellen. Denna modell grundar sig på idéer som först publicerades av Chester I Barnard och Herbert Simon<sup>37</sup>.

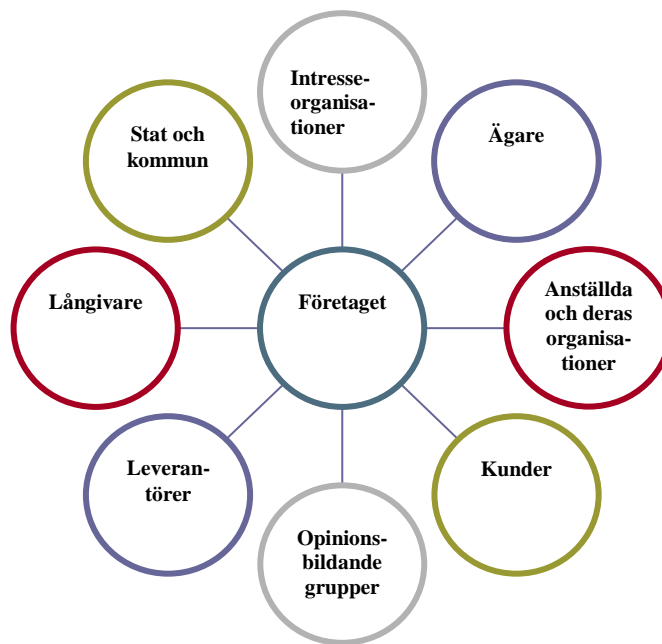
Intressenterna kring ett företag avser alla de individer, grupper och organisationer som i någon form har ett utbyte med företaget. Detta skapar ett beroendeförhållande mellan intressenten och företaget; intressenten är beroende av att få sina behov tillfredställda och företaget är beroende av att intressenten vill medverka i dess verksamhet.<sup>38</sup>

Utbytesrelationen mellan företaget och dess intressenter ser olika ut beroende på vilka av intressenterna som utbytet sker med. Företaget måste därmed förstå på vilket sätt intressenterna bidrar till företagets verksamhet och vilka krav på belöning de ställer för att lämna dessa bidrag. Företaget och exempel på möjliga intressenter illustreras nedan i en så kallad intressentbild.

---

<sup>37</sup> Bruzelius & Skärvad, 1995

<sup>38</sup> Ibid.



Figur 3:1 Företaget och dess intressenter.<sup>39</sup>

Den viktigaste gruppen intressenter brukar kundgruppen ses som eftersom företaget inte kan leva vidare om det inte finns någon efterfrågan på dess produkter eller tjänster<sup>40</sup>.

Opinionsbildande grupper, till exempel miljörelser, fackföreningar och andra gräsrotsorganisationer har blivit en allt viktigare intressentkategori på senare år. Oftast är de inriktade på ett enskilt projekt, som till exempel kan ha att göra med ett företags behandling av anställda och deras arbetsförhållanden, utsläpp eller nyttjande av miljöfarligt material i produktionen. Ibland riktar de sig direkt mot samhällets mer generella normer och berör då företag mer indirekt, då de till exempel vill minska bilismen. Oberoende av om kritiken riktas direkt eller indirekt mot företagen ställer det krav på enskilda företag att agera. Trycket från opinionen avtar när företaget handlar efter opinionens tycke. På detta sätt är opinionsbildande grupper enbart aktiva som intressenter då de inte finns en jämvikt mellan deras syn och företagets syn.

Företagens viktigaste uppgift är att uttolka de olika intressekategoriernas krav och försöka förena dessa till ett gemensamt mål<sup>41</sup>.

<sup>39</sup> Bruzelius & Skärvad, 1995

<sup>40</sup> Ibid.

### 3.1.1 Jämvikt

Fokus i intressentmodellen ligger alltså i att kunna beskriva hur ett företag ska kunna bevara jämvikten, vilket innebär att företaget ska uppnå ett stadigvarande tillstånd i förhållande till omgivningen. Teorier om hur detta görs har därför benämnts jämviktsläran. För att kunna nå jämvikt är en av de viktigaste parametrarna att det ska skapas en belöningsbalans. Denna balans kan kort sammanfattas som att individer accepterar medlemskap i ett företag som uppfyller deras mål och varje individ mottar belöningar från företaget för de bidrag hon/han ger till företaget. Detta resulterar i att företaget överlever och växer med hjälp av summan av bidragen. Varje individ deltar i företaget så länge hans värderingar uppfylls. Om de inte gör det kommer individen att lämna organisationen. Därför är det viktigt för ledningen att uppnå jämvikt mellan belöningar och företagets mål, och ständigt se över dessa för att se till att vikten inte skiftar.<sup>42</sup>

### 3.1.2 Kritik

Trots att intressentmodellen har en stark position i den företagsekonomiska teorin, och även i praktiken, har den fått utstå en del kritik. Den snabba förändringstakten i företagens omgivning gör att företagen måste förbättra sin anpassningsförmåga. Intressentmodellen har fått kritik för att den visar enbart ett företags intressenter vid en given tidpunkt, vilket ökar företagsledningens ansvar för att ständigt se över, ifrågasätta och förändra relationen till dess olika intressenter.<sup>43</sup>

Företagsledningen ska balansera intressenternas krav och samtidigt bevara och öka företagets resurser för att överleva. Kritiker menar istället att företagsledningens roll enbart består i att verka som representanter för de kapitalistiska ägarna, då detta är deras primära syfte.<sup>44</sup>

---

<sup>41</sup> Bruzelius & Skärvad, 1995

<sup>42</sup> Ibid.

<sup>43</sup> Ibid.

<sup>44</sup> Ibid.

## 3.2 Porters Five Forces

En organisation måste utveckla en eller flera komparativa fördelar för att kunna nå framgång inom en bransch eller ett område. Genom att analysera vilka möjligheter och hot som finns på en marknad är det möjligt för företagen att finna en framgångsrik strategi. En sådan analys kan göras genom att använda Michael Porters Five Forces – fem krafter, vilket är ett analysverktyg för att bestämma en branschs struktur och styrka<sup>45</sup>.

Granskning av hållbarhetsredovisningar kan ses som en förhållandevis ny bransch, med både möjligheter och hot. Vilka aktörer som kommer att vara verksamma och vilka komparativa fördelar som dessa bestämmer sig för att bygga sina strategier utefter är en process som pågår.

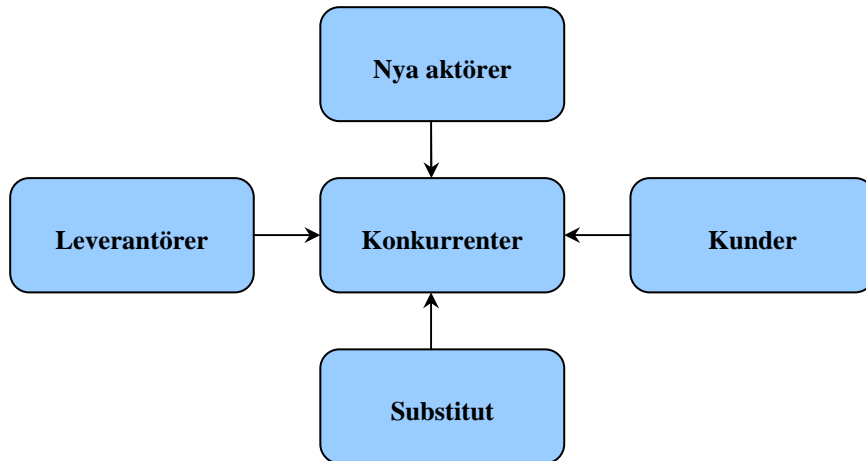
Enligt Porters teori om fem krafter bör strukturen i en bransch analyseras utifrån den sammanlagda styrkan i fem komparativa krafter. De fem krafterna är:<sup>46</sup>

1. **Rivalitet mellan existerande konkurrenter.** Faktorer som påverkar denna rivalitet är bland annat tillväxten i branschen, produktdiversifiering samt omfattning och typ av konkurrens.
2. **Kundernas makt och påverkan.** Faktorer som påverkar konsumenternas makt är bland annat hur stor kundgruppen är och hur stor del av kundens totala kostnader som företagets vara eller tjänst utgör.
3. **Leverantörers makt och påverkan.** Faktorer som påverkar leverantörernas makt är bland annat hur stort antal leverantörer det finns och om det finns substitut till insatsvarorna.
4. **Hot från substitut.** Faktorer som påverkar hur stort hot som alternativa varor och tjänster utgör är bland annat pris och kvalitet på substitutet och hur stor benägenhet kunden har att byta den aktuella varan eller tjänsten med ett substitut.
5. **Hot från nya företag som vill komma in på marknaden.** Faktorer som påverkar inträdesbarriärer är bland annat vilka kapitalkrav som finns för att kunna ta sig in på marknaden, tillgången till distributionskanaler, produktdiversifiering och produktens komplexitet.

---

<sup>45</sup> Anthony & Govindarajan 2007, s 67

<sup>46</sup> Ibid.



Figur 3:2 Porters Five Forces

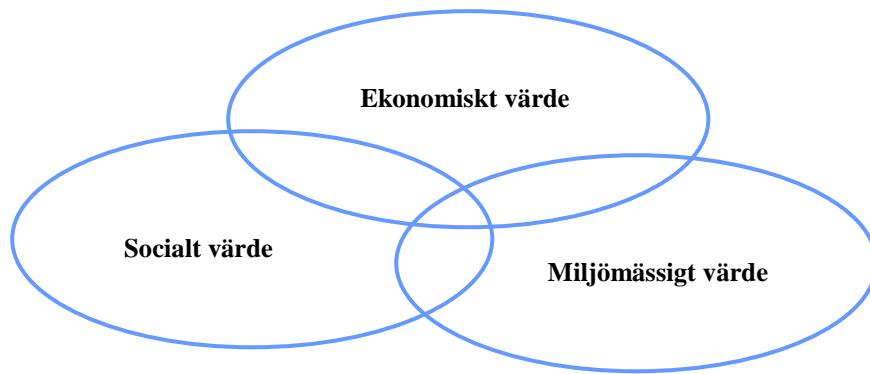
Dessa fem krafter skapar förutsättningarna på marknaden, och det är utifrån dessa som företaget måste skapa sin strategi. Porter hävdar att företag har två olika sätt på vilka det kan skapa långsiktiga komparativa fördelar på marknaden; genom lågt pris och genom diversifiering<sup>47</sup>. Den absolut bästa strategiska positionen som ett företag kan nå är om de lyckas uppnå komparativa fördelar genom att kombinera ett lågt pris och en väldiversifierad produkt.

### 3.3 The Triple Bottom Line

The Triple Bottom line (TBL) är en teori som har blivit en av företagens viktigaste samlingspunkter då de försöker adressera hållbarhet. John Elkington myntade begreppet 1994 och i slutet av 1990-talet fick det genomslagskraft. TBL bygger på tre komponenter som skall balanseras; ekonomiskt värde, miljömässigt värde och socialt värde. Enligt TBL skall företagen inte enbart fokusera på det ekonomiska värdet de skapar utan även det miljömässiga och sociala värdet de skapar eller förgör.<sup>48</sup>

<sup>47</sup> Anthony & Govindarajan, 2007, s 68

<sup>48</sup> Henriques, 2004



Figur 3:3 En översikt av de tre delarna i TBL.

**Ekonomiskt värde:** För att företagen skall kunna förstå vad det ekonomiska värdet innebär måste de veta vad ekonomiskt kapital är. Förenklat kan man förklara det som totala tillgångar minus företagets förpliktelser. De aspekter som företagen måste beakta är till exempel konkurrenskraften, efterfrågan på lång sikt, produktutveckling samt hur de ska behålla det intellektuella kapitalet i företaget. Om företaget upprätthåller ett långsiktigt fokus gynnar det en hållbar utveckling.<sup>49</sup>

**Miljömässigt värde:** Huruvida ett företags arbete är hållbart utifrån en miljösynpunkt beror till stor del på vilken typ av naturkapital som förädlas i produktionen. Naturkapitalet kan delas in i två slag; det första slaget innehåller det kritiska naturkapitalet och det andra slaget delas vidare in i de tre typerna förnybart, ersättningsbart och hållbart naturkapital. De aspekter som företaget behöver ta i beaktande är vilken typ av naturkapital som de använder sig av eller som påverkas indirekt genom deras verksamhet. Företaget skall välja den variant som är hållbar på lång sikt. För att företagen skall kunna ta de rätta besluten för en hållbar utveckling är det viktigt att miljöaspekterna redovisas på ett så exakt sätt som möjligt.<sup>50</sup>

**Socialt värde:** I det sociala värdet ligger människors förmåga att arbeta i grupp för att tillsammans uppnå företagets mål. Företaget har en social påverkan på bland annat humankapitalet till exempel angående personalens hälsa, kompetens och utbildningsnivå. Elkington illustrerar detta genom exemplet att två människor som skall göra en affär med varandra lyckas bättre om de utgår från samma etiska förhållningssätt, vilket resulterar i att affären går smidigt till och blir mindre kostsam.<sup>51</sup>

<sup>49</sup> Elkington, 1997

<sup>50</sup> Ibid.

<sup>51</sup> Elkington, 1997

TBL kan användas som ett redskap inom styrningen och/eller som ett rapporteringsverktyg. För att TBL ska bli framgångsrikt genom styrning måste modellen integrera de psykiska och de finansiella aktiviteterna i företaget. Utmaningen är att för både affärs- och revisionsbranschen skapa statistik som mäter företagets hållbarhet och hittar nya former av redovisning och ansvar. Som ett rapporteringsverktyg ökar TBL kvaliteten av den information som rapporteras till samhället. Det är TBL:s parametrar som GRI har byggts på och detta ses som en av de mest kraftfulla symbolerna på TBL:s genomslagskraft.<sup>52</sup>

### **3.4 Granskningens fyra dimensioner**

För att kunna kartlägga granskningen av hållbarhetsredovisning utifrån alla viktiga aspekter kan arbetet analyseras utifrån en matris av dimensioner. Arbetssättet har utarbetats och presenterats av den brittiska intresseorganisationen Account Ability som ett sätt för att kunna utveckla arbetet med hållbarhetsredovisning<sup>53</sup>. Matrisen ligger till grund för utformningen av denna uppsats intervjuteman. De fyra dimensionerna är:

#### **1. Syftet med granskning och bestyrkning**

- Syfte: Varför ska man granska?
- Publik: Vem är granskningen till för?

#### **2. Metoder för granskning och bestyrkning**

- Standards: Vilka standarder och principer råder i granskningsprocessen?
- Djup: Vilka nivåer finns det på granskningen?

#### **3. Räckvidd för granskning och bestyrkning**

- Fokus: Vilka ämnen täcker granskningen?
- Applicerbarhet: Vilka nivåer av organisationerna täcker granskningen?

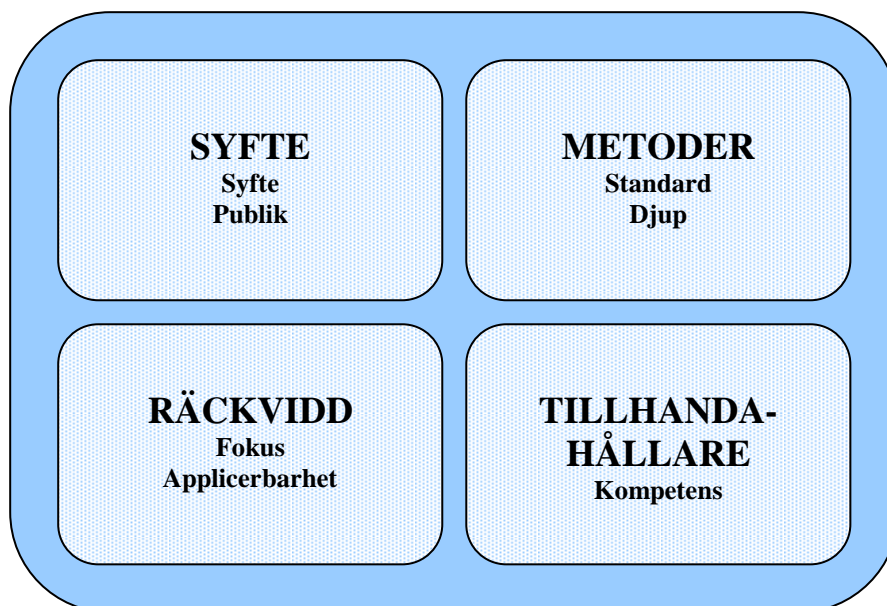
#### **4. Tillhandahållare av granskning och bestyrkning**

- Tillhandahållare: Vem tillhandahåller granskning?
- Kompetens: Hur kan de ge kvalitetsgodkännande?

---

<sup>52</sup> Henriques, 2004

<sup>53</sup> Raynard & Zadek, 2004



Figur 3:4 Granskningens fyra dimensioner

### 3.4.1 Syftet med granskning och bestyrkning

Det kan finnas många syften till varför även icke finansiella rapporter ska granskas av utomstående. De flesta av dessa anledningar skiljer sig inte från anledningarna till varför finansiella rapporter ska granskas. Några av dessa syftar främst till att förbättra den interna verksamheten medan andra riktar sig utåt och påverkar relationerna med företagets intressenter.<sup>54</sup>

Granskningen, och i förlängningen bestyrkningen, av hållbarhetsredovisningen bidrar till att säkerställa att företagen har korrekt och pålitlig information även inom områden som inte på ett direkt sätt återspeglas i de finansiella rapporterna. Denna information bidrar till att företagen kan fatta ”korrekta” och långsiktigt hållbara beslut och skapa en mer robust affärsmodell och strategi.<sup>55</sup>

Den vanligaste anledningen till att ett företag låter granska sin hållbarhetsredovisning är troligtvis en påtryckning utifrån. Exempelvis från investerare och andra intressenter som önskar få kvaliteten på rapporterna bestyrkta för att därmed minimera de risker de tar genom att investera i företaget eller genom att ingå långa samarbetsavtal. Det kan också finnas

<sup>54</sup> Raynard & Zadek, 2004

<sup>55</sup> Ibid.



juridiska krav på företag att låta få sina icke-finansiella rapporter granskade av en oberoende part.<sup>56</sup>

En annan anledning till att låta granska hållbarhetsredovisningen är att det kan leda till många fördelar och förbättringsmöjligheter internt inom företaget, till exempel genom en större disciplin inom områden som annars inte belyses i resultatrapporter. Granskningen förpliktigar och kan göra att viktiga och känsliga områden lyfts fram. Den ökade informationen och kunskapen om företagets verksamhet kan i sin tur leda till en mer effektiv drift av företaget genom att viktiga frågor belyses och att ”rätt” beslut fattas av ledningen.<sup>57</sup>

### *3.4.2 Metoder för granskning och bestyrkning*

Inom granskningsprocessen för icke-finansiella rapporter finns det en rad olika standarder och ramverk, både internationella och nationella. Många av dessa går att använda parallellt med varandra och ska snarare ses som komplement än som konkurrerande regelverk.<sup>58</sup>

Både svenska och internationella organisationer, som exempelvis miljö- och människorättsorganisationer från gräsrotsnivå till mellanstatliga samarbetsorgan, ställer krav och önskemål kring utformningen av rapporterna och belyser saken utifrån deras speciella intresse- och expertisområden. I tillägg till dessa finns rekommendationer av mer teknisk karaktär framtagna av olika nätverk och samarbetsorganisationer inom branschen för revision och redovisning.

I Sverige är det FAR SRS rekommendation RevR6 som är den rådande nationella standarden, men även internationella standarder, som exempelvis AA1000 och ISAE 3000, är tillämpliga. Någon allomfattande internationell standard, som kan ersätta alla andra, finns dock inte.

Granskningen kan göras på olika nivåer, och många av de existerande standarderna ställer upp riktlinjer och kriterier kring bestyrkningsgraden. Enligt vissa riktlinjer kan företag välja utifrån vilken nivå man önskar få sina rapporter granskade och bestyrkta.

---

<sup>56</sup> Raynard & Zadek, 2004

<sup>57</sup> Ibid.

<sup>58</sup> Ibid.

Den mest grundläggande graden av bestyrkning är när granskarna endast går igenom och kontrollerar att datan som återfinns i rapporten är tillförlitlig och komplett. Granskning på en något högre nivå kan innebära att man även kontrollerar själva processen för datainsamlingen och kan även ge rekommendationer hur denna process kan förbättras.<sup>59</sup>

Går man ännu djupare i granskningsprocessen kan frågan huruvida rapporterna och informationen i hållbarhetsredovisningen svarar till de önskemål och krav om upplysningar som företagets intressenter har, samt om deras behov tillfredsställs. För att fördjupa analysen ytterligare kan granskaren komma med kommentarer och råd om hur hållbarhetsredovisningen kan förbättras och vilka ytterligare områden som borde tas upp samt ge förslag på vad företaget kan göra för att bli bättre inom de områden som hållbarhetsredovisningen behandlar.<sup>60</sup>

### *3.4.3 Räckvidd för granskning och bestyrkning*

Hållbarhetsredovisning är ett samlingsbegrepp som innefattar vitt skilda icke-finansiella rapporter, som exempelvis miljöredovisning, etik och rapportering om mänskliga rättigheter och arbetsmarknadsförhållanden. Dessa olika områden redovisas sällan i någon integrerad rapporteringsform utan presenteras var för sig utifrån olika kriterier och upplägg.

Vissa önskemål finns om att utveckla en komplett kostnad-risk baserad redovisning där alla områden tillsammans bildar en enhetlig bild av företagets strategi, arbete och utveckling utifrån ett långsiktigt hållbarhetsperspektiv.<sup>61</sup>

I praktiken tar företagen dock sällan något sådant helhetsgrepp. Det är till och med så att företagen ofta fokuserar på endast ett fåtal av de frågor som hållbarhetsredovisning innefattar och endast rapporterar inom de områden som efterfrågas av intressenterna.

Hållbarhetsredovisningen anses inte heller alltid vara applicerbar på företagets hela verksamhet utan det är även vanligt att endast en del av företagets produktionsenheter eller

---

<sup>59</sup> Raynard & Zadek 2004

<sup>60</sup> Ibid.

<sup>61</sup> Ibid.

nivåer av verksamheten belyses i rapporterna. Detta skapar också hinder för att ge en komplett bild av hållbarhetssituationen inom en organisation.<sup>62</sup>

#### *3.4.4 Tillhandahållare av granskning och bestyrkning*

Det finns många olika grupper som tillhandahåller granskning av hållbarhetsredovisning. Det stora spektrat av granskare återspeglar diversiteten bland de rapporter som ingår i den icke-finansiella redovisningen. Internationellt sett kan granskarna generellt delas in i fyra olika grupper:<sup>63</sup>

1. Professionella revisionsbyråer, t.ex. KPMG, Ernst & Young
2. Kvalificerade granskningsföretag, t.ex. Lloyds Register, SGS
3. Konsulter specialiserade på granskning av hållbarhetsredovisning, t.ex. Just Assurance, Verité
4. Intressegrupper och opinionsbildare, t.ex. WWF, Amnesty International.

Kompetensen som dessa olika aktörer besitter skiljer sig åt avsevärt, både vad gäller omfattning och inriktning. Syfte och tillvägagångssätt vid själva granskningsprocessen kan också se väldigt olika ut beroende på vem som gör granskningen. Eftersom det inte finns några juridiska krav, varken internationella eller nationella, på att hållbarhetsredovisningen ska granskas och hur det ska ske kan ett bestyrkande av redovisningen därför få väldigt olika innebörd beroende på vem som gjort den.

---

<sup>62</sup> Raynard & Zadek, 2004

<sup>63</sup> Ibid.

## 4. RAMVERK

*I detta kapitel vill vi ge en bild av vilka riktlinjer och regler som idag finns till hands för de företag som beslutar sig för att hållbarhetsredovisa och att sedan låta dessa rapporter granskas. Vi inleder med en översikt över riktlinjer för själva hållbarhetsredovisningen för att sedan fokusera på riktlinjer och standarder för den efterföljande granskningen i Sverige, Holland och Storbritannien.*

---

### 4.1 Hållbarhetsredovisningen idag

#### 4.1.1 Bakgrund och dagens situation

Trots att det främst är större internationella företag som idag genomför en mer omfattande hållbarhetsredovisning finns det inga gemensamma internationella regler för hållbarhetsredovisning. Det finns dock en mängd intresseorganisationer och samarbetsorgan som har som syfte att främja internationell harmonisering och att arbeta fram riktlinjer för företagen att följa både för arbetet med en hållbar utveckling och vid utformandet av rapporterna. Medlemmarna i sådana intresseorganisationer är bland annat olika revisionsbyråers samarbetsorgan, intresseorganisationer för exempelvis miljö eller mänskliga rättigheter samt de redovisande företagen själva. Exempel på nätverk är Account Ability, The European Sustainability Reporting Association och Coalition for Socially Responsible Economies.

Den mest inflytelserika samarbetsorganisationen har dock Global Reporting Initiative, GRI, blivit. Deras riktlinjer för rapportering och hjälpverktyg för beräkning av nyckeltal har fått en särställning inom hållbarhetsredovisningen och majoriteten av företagen använder sig, helt eller delvis, av GRI:s arbetssätt. GRI har därför kommit att bli den mest använda standarden och har vunnit acceptans på relativt bred basis. Riktlinjerna är dock fortfarande under utveckling och har inte någon formell tyngd i form av lag eller förordning bakom sig.<sup>64</sup>

---

<sup>64</sup> <http://www.globalreporting.org/AboutGRI/> 2008-11-14

#### 4.1.2 GRI

GRI står för Global Reporting Initiative och är en oberoende global intresseorganisation som arbetar fram ett ramverk för hur företag kan rapportera om ekonomiska, miljömässiga och sociala prestationer på ett jämförbart sätt. Som vägledning ger GRI ut Sustainability Reporting Guidelines, vilket guidar organisationerna till hur de ska gå tillväga för att utforma en hållbarhetsredovisning<sup>65</sup>. Till dessa riktlinjer finns tillhörande protokoll för enskilda prestandaindikatorer och viktiga principer, exempelvis avgränsning av redovisningsenheten. För en del branscher finns även särskilda supplement som behandlar branschspecifika redovisningsfrågor<sup>66</sup>.

Idén om att utforma en ram för hållbarhetsredovisning uppkom 1997 då CERES, Coalition for Socially Responsible Economies, startade projektet ”Global Reporting Initiative”. Den första versionen av riktlinjerna, G1, publicerades 2000. Samma år släppte 50 företag och organisationer hållbarhetsredovisningar som baserades på G1. 2002 släppte den andra versionen av riktlinjerna G2, och 150 företag och organisationer redovisade hållbarhetsredovisningar som baserades på G2. Den nuvarande versionen, G3, publicerades i oktober 2006 och är ett resultat av omfattande utvecklingsarbete av riktlinjerna. En av de förbättringarna som har skett är att en inledande del om hur appliceringen av riktlinjerna skall ske har tillkommit.<sup>67</sup>

Samma år som G3 lanserades publicerades 850 hållbarhetsredovisningar som baserades på de nya riktlinjerna<sup>68</sup>. GRI satsar kontinuerligt på vidareutveckling av riktlinjerna men även på tjänster i form av utbildning i hur man tillämpar riktlinjerna som ett komplement<sup>69</sup>.

GRI strävar efter att hållbarhetsredovisning ska bli lika accepterad och standardiserad som finansiell redovisning. Vidare menar GRI att med hjälp av deras riktlinjer ska företag och organisationer kunna öka sin kunskap om sin egen påverkan på miljön genom redovisningsprocessen. Enligt GRI är inte det slutliga målet hållbarhetsredovisning utan att

---

<sup>65</sup> <http://www.globalreporting.org/AboutGRI/> 2008-11-14

<sup>66</sup> Larsson & Ljungdahl, 2008

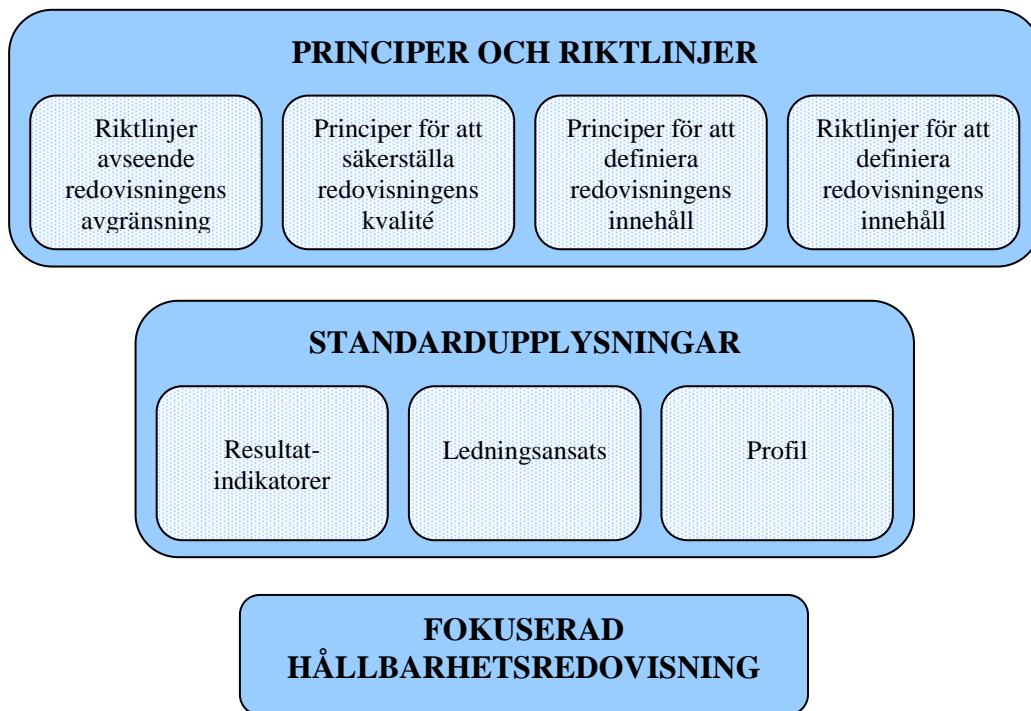
<sup>67</sup> <http://www.globalreporting.org/AboutGRI/> 2008-11-14

<sup>68</sup> <http://www.globalreporting.org/AboutGRI/WhatWeDo/OurHistory/> 2008-11-14

<sup>69</sup> Larsson & Ljungdahl, 2008

hållbarhetsredovisningen som process fungerar som ett tillvägagångssätt för att få igång en förändringsprocess mot hållbar utveckling.<sup>70</sup>

Riktlinjerna för hållbarhetsredovisning består av olika steg som alla är lika viktiga, dessa innehåller redovisningsprinciper, redovisningsvägledning och standardupplysningar och behandlas nedan. De sammanfattas i figuren nedan.



Figur 4:1 GRI:s riktlinjer för hållbarhetsredovisning.<sup>71</sup>

Den första delen av G3, den övre nivån i bilden ovan, behandlar principer och vägledning till hur man skall gå tillväga för att avgränsa innehållet och säkerställa kvaliteten på innehållet. Principerna beskriver vilka målen för redovisningen bör vara samt ger stöd vid beslut som måste tas. Principerna är uppbyggda med först en definition och därefter en förklaring tillsammans med ett antal tester som organisationen kan använda för att applicera principerna.

<sup>70</sup> <http://www.globalreporting.org/AboutGRI/> 2008-11-14

<sup>71</sup> GRI "Riktlinjer för hållbarhetsredovisning", 2006

Man kan se arbetet med att avgränsa innehållet och säkerställa kvaliteten som en process i tre steg:<sup>72</sup>

#### *Steg 1.1 Vägledning för redovisningens innehåll*

Ett av de första besluten organisationen måste ta är vad som ska ingå i hållbarhetsredovisningen. Detta beslut ska tas med hänsyn till organisationens syfte, erfarenhet och de intressenter organisationen har. De principer som skall användas för vägledning vid redovisningens innehåll berör väsentlighet, kommunikation med intressenterna, hållbarhetssammanhang och fullständighet.

#### *Steg 1.2 Principer för att säkerställa redovisningens kvalitet*

Dessa principer ger vägledning vid olika beslut som måste göras för att säkerställa kvaliteten på informationen som redovisas. Kvaliteten på redovisningen hjälper intressenterna att göra rimliga bedömningar av resultatet och handla därefter. De principer som ska användas för vägledning vid säkerställningen av redovisningens kvalitet berör bland annat balans, vilket innebär att redovisningen ska beskriva både de negativa och positiva aspekterna av organisationens resultat. Vidare behandlas jämförbarhet, precision, tidplan, tydlighet och tillförlitlighet.

#### *Steg 1.3 Vägledning för avgränsning av redovisningen*

Detta steg hänvisar till att organisationer måste fatta beslut om vilka delar av organisationen som ska innefatta hållbarhetsredovisningen. De delar som organisationen har kontroll över eller betydande inflytande över ska ingå.

Den andra delen av G3, mellannivån i figuren ovan, specificerar det grundläggande innehållet en hållbarhetsredovisning skall ha. Vidare delar man in standardupplysningarna i tre olika typer av upplysningar.<sup>73</sup>

---

<sup>72</sup> GRI "Riktlinjer för hållbarhetsredovisning", 2006

<sup>73</sup> Ibid.

Organisationen uppmantras att följa strukturen nedan när de utarbetar sin hållbarhetsredovisning, men andra former kan väljas:<sup>74</sup>

- Strategi och profil behandlar de upplysningar som redogör den generella bakgrunden för att kunna förstå organisationens resultat, vilket inkluderar dess strategi, profil och styrning.
- Hållbarhetsstyrningen täcker de upplysningar som beskriver hur organisationen arbetar med olika områden.
- Resultatindikatorer ger jämförbar information om organisationens ekonomiska, miljömässiga och sociala resultat. I dagsläget finns det nio ekonomiska indikatorer, trettio miljöindikatorer samt fyrtio sociala indikatorer.

Mer än 1500 företag över hela världen har antagit dessa riktlinjer frivilligt, vilket medför att G3 riktlinjerna har blivit det mest betydelsefulla ramverket för hållbarhetsredovisning globalt sett.<sup>75</sup>

## 4.2 Granskning av hållbarhetsredovisning

Den globala trenden är att allt fler företag låter få sin hållbarhetsredovisning granskad; 1994 fick endast 4 % av världens 50 ledande företag sina rapporter granskade medan denna siffra hade ökat till 28 % 1997 och till 68 % 2002<sup>76</sup>.

Liksom det inte finns något internationellt regelverk kring hur hållbarhetsredovisningen ska utformas finns det ingen internationell standard som reglerar hur granskningen ska göras. En liknande bild som för hållbarhetsredovisningsregler kan dock skönjas vad gäller regelverket kring granskningen; det finns olika konstellationer av nätverk och intresseorganisationer som ger förslag på riktlinjer, som exempelvis IAASB, International Auditing and Assurance Standards Board, och ESRA, The European Sustainability Reporting Association.

Vid granskning av hållbarhetsredovisning är inte avsaknaden av riktlinjer ett problem. Det finns nämligen en uppsjö av olika standarder, riktlinjer och arbetsprocessförslag. Svårigheten

---

<sup>74</sup> GRI "Riktlinjer för hållbarhetsredovisning", 2006

<sup>75</sup> <http://www.globalreporting.org/AboutGRI/WhatWeDo/> 2008-11-14

<sup>76</sup> Zadek & Raynard, 2004



är istället att veta vilka riktlinjer som man ska förhålla sig till. Att olika verksamheter granskas utifrån olika kriterier borde också i ett internationellt perspektiv kunna vara en källa till problem.

Förutom allmänt hållna riktlinjer, som exempelvis ISAE 3000, finns det specifika standards för vissa områden, till exempel SA800 och regler för granskning enligt ISO, som kan tillämpas på bredare basis. Dessutom har de flesta länder sina egna rekommendationer för hur granskningen av hållbarhetsredovisningen ska genomföras, till exempel RevR6 i Sverige och 3410N i Holland.

Även GRI framhåller vikten av en granskning och bestyrkning av företagens hållbarhetsredovisningar, och i GRI:s riktlinjers profilavsnitt framgår att det redovisade företaget ska "låta redovisningen externt bestyrkas". Riktlinjerna rekommenderar oberoende granskning men ger inte någon vidare vägledning till hur denna granskning ska genomföras.<sup>77</sup>

Account Ability och GRI arbetar tillsammans för att få till en harmonisering av reglerna för redovisning av hållbarhetsarbetet och granskningen av en sådan redovisning.<sup>78</sup>

Det finns två internationella riktlinjer eller standards som haft extra stor genomslagskraft och som det ofta hänvisas till när granskning av hållbarhetsredovisning diskuteras; ISAE 3000 och AA1000AS.

ISAE 3000 har utvecklats av IAASB och är en generisk standard för att granska och bestyrka icke-finansiella rapporter. AA1000 AS är framtagen av Account Ability speciellt för att användas vid granskning av hållbarhetsredovisningar.

De båda standarderna skulle kunna användas som komplement till varandra då de har fokus på olika områden inom granskningsprocessen och det inte finns någon underliggande konflikt i de metoder som rekommenderas i de båda regelverken<sup>79</sup>. Kvaliteten på granskningen skulle enligt vissa experter höjas om båda standarderna användes. Man menar att ISAE 3000 ger riktlinjer som garanterar en grundlig och systematisk granskningsprocess som är i linje med

---

<sup>77</sup> Larsson & Ljungdahl, 2008

<sup>78</sup> Ibid.

<sup>79</sup> Iansen-Rogers & Oelschlaegel, 2005

existerande etiska regler för revision. AA1000AS å andra sidan lägger vikt vid förändringsprocessen och kan medverka till att driva hållbarhetsutvecklingen framåt.<sup>80</sup>

### **4.3 AA1000AS - internationella riktlinjer**

AA1000AS (2008) är en standard baserad på principer som tillsammans med kompletterande dokument ger ett slags ramverk för granskning av hållbarhetsredovisning. Standarden ska vara till hjälp för att kunna ge en sammanfattning och slutsatser om en organisations hållbarhetsarbete. Målet är inte att godkänna eller underkänna företaget utan att kunna ge förslag och uppmuntran för fortsatt utveckling.

AA1000AS fastställer minimikrav för varje del av granskningsprocessen. Bestyrkningen kan ges på två nivåer; hög och moderat men det är inte nödvändigt att hela hållbarhetsredovisningen får samma bestyrkningsgrad. Några områden kan få hög medan andra kan få moderat<sup>81</sup>.

Standarden är uppbyggd i fyra olika sektioner. I den första delen behandlas standardens syfte. I den andra delen ges en förklaring för hur standarden bör användas och hur den kan kopplas till andra regler och rekommendationer inom området.

I den tredje delen tas en rad omständigheter upp som bör beaktas innan granskningen av hållbarhetsredovisningen påbörjas. Här diskuteras bland annat granskarens oberoende och opartiskhet och man slår fast att uppdraget inte ska accepteras om granskaren kommer att begränsas av sin relation med organisationen eller dess intresser. Granskaren måste därför ge ett offentligt tillkännagivande där han/hon bekräftar sitt oberoende. I denna tredje del behandlas även granskarens kompetens och man fastslår att en granskare inte ska acceptera ett uppdrag för vilket han/hon inte har tillräckligt kompetens. Detta krav på kompetens innefattar såväl den ansvarige granskaren som det eventuella team av experter och assistenter han/hon kan kalla in. De områden som teamet ska vara kompetenta inom är:<sup>82</sup>

- De principer efter vilka granskningen ska göras och som beskrivs i AA1000AAP.

---

<sup>80</sup> Iansen-Rogers & Oelschlaegel, 2005

<sup>81</sup> AA1000AS, 2008

<sup>82</sup> Ibid.

- Rapportering och granskningsprocessen och dess regelverk.
- Områden inom hållbarhetsredovisning
- Intressenternas engagemang.

Den fjärde delen behandlar det faktiska genomförandet av granskningen och beskriver planering, genomförandet och rapportering. Denna del ger relativt konkreta riktlinjer för arbetet.<sup>83</sup>

Som ett komplement till AA1000AS finns AA1000 Account Ability Principle Standard, som ger företagen ett antal principer som kan ligga till grund för förståelse, genomförande, utvärdering samt kommunikering av och administrationen kring granskningen av hållbarhetsredovisning. Dessa principer ger grunden för förståelse av hållbarhetsgranskningen.

Den grundläggande principen är ”Inclusivity” som bland annat innebär engagemang av intressenter i arbetet med att utveckla och att uppnå strategiska mål för hållbarhet samt att vara ansvarig inför de som påverkas av företag och som företaget låter sig påverkas av och uppmuntra deras deltagande i utvecklingsprocessen. Det handlar om att samarbeta på alla nivåer, från gräsrotsnivå till regeringsnivå.<sup>84</sup>

Den andra principen handlar om att företaget ska identifiera sina huvudfrågor. En huvudfråga är ett ämne som kan påverka besluten, handlingarna och resultatet för organisationen ifråga eller dess intressenter.<sup>85</sup>

Den tredje och sista principen behandlar organisationens respons gentemot intressenters huvudfrågor som kan påverka dess hållbarhetsresultat. Denna respons förmedlas genom beslut, handlingsplaner och vanlig klassisk kommunikation.<sup>86</sup>

---

<sup>83</sup> AA1000AS, 2008

<sup>84</sup> Ibid.

<sup>85</sup> Ibid.

<sup>86</sup> Ibid.

## 4.4 ISAE 3000 - internationell och brittisk standard

I Storbritannien ska granskningen göras utifrån International Standard on Assurance Engagements 3000, ISAE 3000 som är utgiven av IAASB. Denna standard gäller för alla granskningsrapporter från och med 2005.

ISAE 3000 möjliggör två olika nivåer av bestyrkande; ”reasonable assurance engagement” och ”limited assurance engagement”, där den första är den starkare graden av bestyrkande och ger en positivt formulerad slutsats exempelvis ”Enligt vår mening är internkontrollen effektiv...”, medan den begränsade bestyrkningen formuleras i en negativ form exempelvis ”Inget har kommit till vår kännedom som får oss att tro att internkontrollen inte är effektiv...”.<sup>87</sup>

ISAE 3000 ger en kort vägledning i frågor som kan uppkomma i samband med att en granskare anlitas och bestämmer sig för att anta uppdraget. Bland annat ses kontraktsskrivning som viktigt, och man ska även innan arbetet påbörjas komma överens om regler för om uppdraget ändrar karaktär, till exempel från att skulle mynna ut i en ”reasonable engagement” till att sluta med en ”limited engagement”-slutsats.<sup>88</sup>

Den största delen av standarden, 14 paragrafer, behandlar planeringen och genomförandet av granskningsuppdraget. I planeringen ska uppdragets omfattning, tidsplanen för arbetet och krav på resursutnyttjande tas upp. Detta ses som en kontinuerlig process och planeringen kan ändras om omständigheterna så kräver<sup>89</sup>. Vidare fastslås att granskaren ska planera och genomföra granskningen med en attityd som är professionellt skeptisk<sup>90</sup>.

ISAE 3000 ger även riktlinjer för användandet av externa experter för insamling och utvärdering av data och information. Bland annat fastslås att granskaren ska vara involverad och insatt i processen där experten används i den grad som det är tillräckligt för att granskaren kan anses vara ansvarig för de slutsatser som blir resultatet av expertens arbete.<sup>91</sup>

---

<sup>87</sup> ISAE 3000, 2005

<sup>88</sup> Ibid.

<sup>89</sup> Ibid.

<sup>90</sup> Ibid.

<sup>91</sup> Ibid

Granskaren ska inhämta tillräckligt med bevis dels för att kunna säkerställa att expertens arbete kan anses som adekvat för syftet, och dels för att själv kunna göra sina egna bedömningar och slutsatser. Bevisen ska vara tillräckliga och av god kvalitet. Vid insamlingen av bevis bör granskaren väga kostnaden för att samla in bevis mot nyttan av att få fram bevisen. Han/hon ska enligt standarden använda sitt professionella omdöme och sin professionella skepsis när kvantiteten och kvaliteten av bevisningen utvärderas.<sup>92</sup>

Granskaren ska också, enligt standarden, minimera riskerna vid bestyrkningen. Osäkerheten är större vid ”limited engagement” men bör ändå vara så pass låg att bestyrkningen blir meningsfull<sup>93</sup>.

Den sista delen av ISAE 3000 behandlar rapporten som granskningsprocessen ska mynna ut i. Det finns inga standardiserade format för rapportering men standarden tar upp grundläggande element som rapporten bör innehålla. Vidare framgår att rapporten ska vara skriftlig och innehålla ett tydligt uttryck för granskarens bedömning och slutsats.<sup>94</sup>

## **4.5 FAR/SRS RevR6 - svensk standard**

FAR/SRS har gett ut en rekommendation avseende granskning/bestyrkande av frivillig separat hållbarhetsredovisning, RevR6<sup>95</sup>. Förslaget bygger på ISAE 3000 Assurance. Man har försökt att anpassa den till svenska förhållanden genom att även hänvisa till den av FAR/SRS utgivna Ramverk för bestyrkandeuppdrag, det så kallade ramverket.

I rekommendationen anges att syftet med att låta en oberoende part utföra granskning är att öka användarnas tilltro till att företagens redovisade information överensstämmer med angivna kriterier. Eftersom företagen kan välja olika nivåer på hållbarhetsredovisning skall granskningsuppdraget gå ut på att jämföra redovisad information med de kriterier som företaget valt. I RevR6 står även definierat vilka förutsättningar som skall finnas för att man skall anta uppdraget samt hur man i möjligaste mån kan genomföra en oberoende granskning.<sup>96</sup>

---

<sup>92</sup> ISAE 3000, 2005

<sup>93</sup> Ibid.

<sup>94</sup> Ibid.

<sup>95</sup> RevR6, 2008

<sup>96</sup> RevR6, 2008

Ansvarsfördelningen mellan företagets ledning och revisorn blir som i de finansiella rapporterna att ledningen ansvarar för att lagar och regler efterföljs och upprättandet av hållbarhetsredovisningen.

När det gäller granskningsprocessen skall denna börja med en planering av arbetet. Viktigt är att granskaren skaffar sig en förståelse för sakförhållandet och goda kunskaper om företagets verksamhet samt vilka delar som är av intresse för hållbarhetsredovisningen. I praktiken innebär detta att revisorn för den finansiella rapporten oftast är involverad i bestyrkandet av hållbarhetsredovisningen. Samma revisionsbyrå undertecknar med andra ord såväl revisionsberättelsen som bestyrkandet av hållbarhetsrapporten. Planeringen skall resultera i ett granskningsprogram som mer i detalj berättar vilka granskningsåtgärder som skall vidtas. Granskningsåtgärderna är enligt rekommendationen på minst nio punkter. När åtgärderna är genomförda skall resultatet av granskningen sammanställas och mynna ut i en bestyrkanderapport. Viktigt är såsom vid all revision att dokumentation av processen sker löpande och innefattar alla delar; planering, genomförandet och avrapporteringen.<sup>97</sup>

Granskaren skall enbart uttala sig om man har funnit några omständigheter som tyder på att redovisningen inte är upprättad enligt angivna kriterier. Rekommendationen behandlar därför endast bestyrkandeuppdrag där uttalandet sker i en negativ form. Exempel på bestyrkande i negativ form kan hämtas från företaget SCA:s, Hållbarhetsredovisning 2007.

*”Syftet med den översiktliga granskningen är att vi skall uttala oss om huruvida vi funnit några omständigheter som tyder på att redovisningen inte i allt väsentligt är upprättad enligt av SCA framtagna och angivna kriterier.”<sup>98</sup>*

*”Det har vid vår översiktliga granskning inte framkommit några omständigheter som tyder på att redovisningen av prestanda- presentationerna i tabeller, diagram och grafer i avsnitten ”Anställda”*

---

<sup>97</sup> RevR6, 2008

<sup>98</sup> SCA Hållbarhetsredovisning 2007 s 61

*respektive ”Hälsa och säkerhet” i SCA Hållbarhetsredovisning 2007 inte i allt väsentligt är upprättad enligt angivna kriterier.”<sup>99</sup>*

## 4.6 3410N - holländsk standard

Den holländska standarden 3410N “Assurance engagements relation to sustainability reports” ger vägledning vid bestyrkning av hållbarhetsredovisningar. Den särskiljer två typer av engagemang; ett revisorsengagemang där målet är att uppnå en rimlig säkerhet, och en mer begränsad garanti som kan benämnas översynsengagemang. De två olika typerna, här kallad revision och granskning, skiljs tydligt från varandra i standarden. När det finns en skillnad mellan de olika typerna gällande krav och upplysningsgrad påpekas detta tydligt.<sup>100</sup>

Granskarens syfte är att på en rimlig grund styrka att hållbarhetsrapporten ger en pålitlig och lämplig presentation av företagets policy för hållbar utveckling, dess aktiviteter och engagemang under perioden.<sup>101</sup>

Standarden är uppbyggd utifrån vissa krav som ställs på granskaren, där den som granskar ska försäkra sitt engagemang, visa sig oberoende och uppfylla kraven på sakkunskap<sup>102</sup>. Om revisorn samarbetar med externa experter, skall denne även granska experternas tillförande i granskningen<sup>103</sup>.

Standarden behandlar vilken kompetens som den som granskar hållbarhetsredovisningen bör ha:

- Kunskap inom **revision** och erfarenhet av att garantera andra uppgifter än traditionell finansiell information. Granskaren bör även kunna tillämpa relevanta IFAC/NIVRA standarder och AA1000. Dessutom bör hon/han ha kunskap om branschen som det rapporterade företaget är verksam inom och ha kännedom om dess sociala miljö.
- Kunskap om **ämnesområden**, det vill säga om miljöfrågor och tillhörande tekniska risker, om sociala och ekonomiska aspekter samt om aktuell miljömässig och social lagstiftning.

---

<sup>99</sup> SCA Hållbarhetsredovisning, 2007 s 61

<sup>100</sup> 3410, 2007.

<sup>101</sup> Ibid.

<sup>102</sup> Ibid.

<sup>103</sup> Ibid.

- Kunskap om **information och förvaltningssystem**, som exempelvis miljöledningssystem, hälsa och säkerhet, ISO 14001 eller SA 8000. Granskningen kräver också interna informationssystem för att samla in information och sedan kommunicera den.
- Kunskap om **extern rapportering och rapporteringsstandards** såväl som relevanta **politiska och sociala frågor**. Granskaren behöver till exempel känna till GRI:s riktlinjer och andra nationella eller internationella redovisningsstandarder samt ha förståelse för opinionens åsikter och deras legitima behov av information.<sup>104</sup>

Standarden reglerar relativt detaljerat hur granskningen bör genomföras samt vilka områden som kan inkluderas. Vid en djupare granskning, revision, är de vanligaste tillvägagångssätten undersökningar, analyser, kontroller och olika tester av informationen. Vid den mindre djupgående granskningen sker arbetet oftast genom undersökningar, analyser och jämförande av information.<sup>105</sup>

Det finns ett metodavsnitt i standarden som kan användas när granskaren bedömer företagets informationssystem, strategier för hållbar utveckling och den interna kontroll som företaget har för att säkerställa att lagar, förordningar och etiska regler efterlevs. Bland annat fastställs här att man vid granskningen i första hand ska se närmare på utformningen och förekomsten av politiska mål och de kontroller som företaget fastställer för sin egen prestation.<sup>106</sup>

En stor mängd av informationen i en hållbarhetsredovisning är allmänt kvalitativ, för den här typen av information slår standarden fast att granskaren skall ge garantier genom att använda en kombination av olika metoder. Dessa metoder omfattar bland annat interjuver med ledande befattningshavare inom miljö och sociala frågor och med tjänstemän som kontrollerar dessa frågor samt granskning av interna och externa källor. Granskaren kan även studera protokoll från styrelsemöten och övervakningskommittéer som ansvarar för dessa frågor.<sup>107</sup>

---

<sup>104</sup> 3410, 2007

<sup>105</sup> Ibid.

<sup>106</sup> Ibid.

<sup>107</sup> Ibid.



En ”Assurance rapport” skall författas där revisorn skall ange vilka delar av hållbarhetsredovisningen som denne har haft som föremål för revision, granskat och vilka som inte har innefattats inom ramen för engagemang<sup>108</sup>.

Rapportering skall göras med utgångspunkt i de avsedda användarna. För att kunna matcha deras behov delas de in i sex olika grupper: leverantörer, anställda, kunder, intressenter av den sociala påverkan företaget har, intressenter av den miljöpåverkan som företaget har samt finansiella intressenter.<sup>109</sup>

Granskningsrapporten skall vara utformad efter vissa kriterier, vilket bland annat innebär att de ämnen som behandlas skall identifieras och beskrivas, det ska klargöras vilken typ av engagemang som är aktuellt och om innehållet i hållbarhetsrapporten är begränsat eller om innehållet i granskningen är begränsat. Vidare ska hänvisningar göras till de standarder som granskaren använt sig av och granskarens metoder skall sammanfattas.<sup>110</sup> Det finns tre olika typer av bestyrkande för den högre formen av engagemang; okvalificerad, okvalificerad med betoning på viss punkt och ej okvalificerad.<sup>111</sup>

En okvalificerad slutsats är formulerad positivt. En okvalificerad slutsats med betoning på viss punkt kan bli nödvändig då exempelvis företagets interna informationssystem inte är tillräckligt tillfredställande för att en okvalificerad slutsats skall kunna göras. Vid en ej okvalificerad slutsats har revisorn, baserat på sina yrkesmässiga bedömningar, kommit fram till en kvalificerad slutsats. Denna slutsats kan innehålla en ansvarsfriskrivning med fokus på vissa delar eller vara en helt negativt formulerad slutsats.<sup>112</sup>

Då engagemanget är översyn formuleras slutsatsen negativt. En okvalificerad slutsats kan utfärdas om undersökningen inte har lett till slutsatsen att hållbarhets betänkande i sin helhet inte uppfyller samtliga relevanta krav.<sup>113</sup>

---

<sup>108</sup> 3410, 2007.

<sup>109</sup> Ibid.

<sup>110</sup> Ibid.

<sup>111</sup> Ibid.

<sup>112</sup> Ibid.

<sup>113</sup> Ibid.

## 4.7 Föreställningsram och redovisningsprinciper

IASB fastställde 2001 att föreställningsramen gäller som en teoretisk grund för de enskilda standarderna som de ger ut. Föreställningsramen följs även av de europeiska företag som följer IFRS eftersom EU har godkänt den.<sup>114</sup> Trots att föreställningsramens syfte är att behandla begrepp och grundprinciper för utformning av finansiella rapporter skulle några av dessa punkter även kunna appliceras på icke-finansiella rapporter. Syftet med ramen är att ge vägledning för olika parter i redovisningssystemet. Rapporter kan utformas på olika sätt och beroende på hur de utformas kan de vara mer eller mindre användbara för intressenter.<sup>115</sup> Föreställningsramen tar upp en rad kvalitativa egenskaper som krävs för att göra rapporterna mer användbara, några av de viktigaste principerna samt deras innebörd återges nedan:

- **Begriplighet:** ”lättbegriplig för användaren”<sup>116</sup>
- **Relevans:** ”relevant för användarna som beslutsunderlag. Information är relevant om den påverkar användarnas beslut genom att underlätta bedömningen av inträffade, aktuella och framtida händelse...”<sup>117</sup>
- **Väsentlighet:** ”Informationens relevans påverkas av dess karaktär och av dess väsentlighet. I vissa fall är informationens karaktär avgörande för dess relevans”<sup>118</sup>
- **Tillförlitlighet:** ”För att vara användbar måste information vara tillförlitligt. Information är tillförlitligt om den inte innehåller väsentliga felaktigheter och inte är vinklad.”<sup>119</sup>
- **Fullständighet:** ”För att vara tillförlitlig måste informationen i de finansiella rapporterna vara fullständig inom ramen för vad som kan anses vara väsentligt i förhållande till kostnaderna.”<sup>120</sup>

---

<sup>114</sup> Marton Et al, 2008

<sup>115</sup> Ibid.

<sup>116</sup> Föreställningsram för utformning av finansiella rapporter, 2008. p 25

<sup>117</sup> Ibid. p 26

<sup>118</sup> Ibid. p 29

<sup>119</sup> Ibid. p 31

<sup>120</sup> Ibid. p 38

- **Jämförbarhet:** ”Användarna måste ges möjlighet att bilda sig en uppfattning om trender i företagets resultat och ställning, genom att över en längre period jämföra de finansiella rapporter som företaget lämnar.”<sup>121</sup>

Vidare beskriver föreställningsramen olika avvägningar som krävs att man adresserar när man formar sin rapport. En av dessa är avvägning mellan nytta och kostnad. I föreställningsramen beskrivs detta med att nyttan av informationen bör vara större än kostnaden att tillhandahålla den. Detta måste avgöras via bedömningar.<sup>122</sup> Den här delen av föreställningsramen har kritiserats en del av företagen. De anser att redovisningen är för komplicerad och därmed kostar för mycket i förhållande till den nytta de får av den. Dilemmat för företaget är att de tar hela kostnaden samtidigt som en stor del av nyttan sprids till resten av ekonomin, som inte står för några kostnader. Detta kan göra att kostnaderna överstiger nyttan hos det redovisade företaget medan den totala nyttan i samhället överstiger kostnaderna de redovisade företaget har.<sup>123</sup>

---

<sup>121</sup> Föreställningsram för utformning av finansiella rapporter, 2008. p 39

<sup>122</sup> Ibid.

<sup>123</sup> Marton El al, 2008

## 5. EMPIRI

*Detta kapitel innehåller en sammanfattning av respektive intervju med våra respondenter.*

---

### 5.1 Lina Andersson och Åsa Ekberg, KPMG

På avdelningen för granskning av hållbarhetsredovisningar finns det fem personer, och respondenternas kollegor har arbetat med hållbarhetsredovisning i åtta till femton år. Avdelningens medarbetare har blandad bakgrund, bland annat finns det en person som är renodlad ekonom, en geovetare och en person som är ekonom och miljövetare.

Majoriteten av de svenska företagen som hållbarhetsredovisar tillämpar GRI. Ingen av de företag som respondenterna har varit i kontakt med har gjort sin hållbarhetsredovisning utan hänvisning till GRI. Dock tror de att någon av deras kollegor kan ha stött på företag som gjort hållbarhetsredovisning som inte baserats på GRI:s riktlinjer eftersom deras kollegor har arbetat längre inom området och eftersom GRI är relativt nytt. Alla företag modifierar de nyckeltal och indikatorer som de väljer att rapportera, men GRI används alltid som utgångspunkt. Vid granskningen kan man se att de nyckeltal eller indikatorer som företaget har valt att använda inte är formulerade exakt som GRI:s. Man kan dock utan svårigheter se vilka indikatorer som matchar vandra.

Företagen gör hållbarhetsrapporterna tillsammans med en extern konsultbyrå eller en kommunikationsbyrå. Även revisionsbyråer, som exempelvis KPMG, skulle kunna hjälpa till men då utesluter det att samma byrå gör granskningen. KPMG kan dock vara ett stöd för företag som vill börja hållbarhetsredovisa, och hjälpa dem att utforma ett system för rapportering. Men själva produktionen och författandet av hållbarhetsrapporten kan de inte hjälpa till med om det är de som sedan ska granska den. Genom det arbete och den dialog som KPMG för genom granskningsprocessen får de ett visst inflytande över vad som slutligen kommer att stå i rapporten. Men det är alltid företaget själv som står för avgränsningarna.

### *5.1.1 Granskningsprocessen*

Första steget i granskningsprocessen är att göra en riskanalys med företaget där man tillsammans kommer fram till vad som ska granskas.

Revr6, som de följer, har gått från att vara ett förslag till att vara en rekommendation, vilket innebär att alla revisionsbyråer nu måste anamma den. Granskningen bygger på samma metodik som finansiell granskning och deras arbete lyder under revisorsnämnden, vilket är alla revisionsbyråers kvalitetsstämpel. Detta är, vid denna frivilliga granskning av hållbarhetsredovisning, inte fallet för konsulter.

KPMG använder AA1000 när de genomför intressentintervjuer, vilket innebär att dessa riktlinjer är en del av granskningen. Revr6 måste man lyda under, men AA1000 är valfritt.

Oftast får hållbarhetsavdelningen uppdragen genom de finansiella revisorerna, som har en kund som vill ha hjälp med granskning av en hållbarhetsredovisning. De anser sig inte bli mindre objektiva för det. Man ser det istället som vilket uppdrag som helst och fenomenet är mer vanligt än ovanligt. Detta samarbete skapar ett mervärde för KPMG då det ökar byråns kunskap och kan göra arbetet mer effektivt. Vid exempelvis personalinformationsfrågor, som redovisas både i den finansiella redovisningen och i hållbarhetsredovisningen, behöver man inte gå in och granska lika noga då den finansiella avdelningen redan har genomfört detta i sin redovisning.

Huvudsyftet med granskningen är att ge ett generellt uttalande om att informationen i rapporten är korrekt. Att rapporterna blir externt granskade ger ett stort internt värde för företaget.

### *5.1.2 Utveckling*

Antalet granskningar av svenska hållbarhetsredovisningar har ökat. Trenden är att det blir allt mer vanligt att genomföra en granskning. Man även en utveckling där allt fler företag hållbarhetsredovisar. Det är dock inte endast ökningen av hållbarhetsredovisningar som gjort

att antalet granskningar har ökat, utan man kan även se att andelen granskade hållbarhetsredovisningar ökar.

Respondenterna menar att svenska företag har arbetat med hållbarhetsfrågor långt innan samhället var intresserade av detta. I takt med att intresset för frågorna ökar känner nu allt fler företag ett externt tryck att kommunicera ut till omgivningen vad det gör internt. Detta ger ett ökat antal hållbarhetsredovisningar. När de nu blir mer vana vid att arbeta systematiskt med frågorna leder detta till att företagen blir redo att bli granskade.

Respondenterna påpekar även att en del statliga myndigheter som de har som kunder har all information som behövs för hållbarhetsredovisningen systematiskt insamlad sedan tidigare, trots att hållbarhetsredovisning är nytt för dem. Detta är ett tecken på att företagen har arbetat med frågorna trots att de inte paketerar informationen i form av en hållbarhetsredovisning.

Enligt respondenterna är det intressenten som driver företagen att hållbarhetsredovisa, men att hållbarhetsredovisning ger såväl ett internt värde som ett externt. Det interna behovet ses dock som större. Stora företag vill ha dokument som de kan kommunicera till sina medarbetare över hela världen, till exempel angående hur arbetsvillkoren är i företagets fabriker i utvecklingsländer. Ibland är det oklart för företaget vem som läser rapporten, men en grupp som är framträdande är investerarna. Det förekommer till exempel att investerare kontrollerar vad företaget har för valfritt publicerade dokument innan de väljer att investera, och fattar investeringsbeslutet utifrån detta. Investerare ses även som viktiga intressenter då de har en ständig dialog ut i samhället.

Det finns olika anledningar till varför så få svenska hållbarhetsrapporter är granskade. Ur ett svenskt perspektiv är många företags hållbarhetsredovisningar inte redo för en granskning då det inte finns ett systematiskt arbete bakom. En del företag anser sig inte få något mervärde i att få rapporterna externt granskade då de endast genomför hållbarhetsredovisningen för det interna värdet. Enligt respondenterna blir de internationella företagens hållbarhetsrapporter granskade i större utsträckning. Detta anser de kan bero på att förtroendeklyftan mellan företag och intressenter är bredare utomlands än i Sverige. Detta skulle innebära att det är viktigare för internationella företag att bli granskade för att stärka sitt förtroende, än vad det är för svenska företag.

Respondenterna tror även att granskning av hållbarhetsrapporter kommer bli vanligare och att kvaliteten kommer att öka ju mer erfarenhet företagen får. De statliga företagen, som nu har blivit ålagda att få sina hållbarhetsredovisningar granskade, kommer att påverka de icke statliga bolagen, och man anser att detta på kort sikt kommer att sprida sig som ringar på vatten. Sverige påverkas även ständigt av vad som sker ute i Europa, och man tror att rapporteringen kommer bli mer homogen.

Respondenterna ser en brist i dagens G3, där företagen inte rekommenderas att redovisa nyckeltal över flera år. Man förlorar då möjligheten till att jämföra från år till år. Detta tror man kommer att läggas till i en nyare version.

## **5.2 Lars-Olle Larsson, Öhrlings PricewaterhouseCoopers**

Enligt respondenten tillämpar alla revisionsföretag - oavsett om det är i Storbritannien, Holland eller Sverige - ISAE3000, eftersom det är den som utgör underlaget till de nationella riktlinjerna.

Svenska FAR SRS var först i världen med att 2004 ta fram en svensk rekommendation om granskning av hållbarhetsredovisning. Dessa rekommendationer har uppdaterats, senast med utgångspunkt i ISAE3000, och har resulterat i dagens FAR SRS:s samlingsvolym RevR6. FAR SRS har under 2008 arbetat med ytterligare en uppdatering av RevR6, denna gång med utgångspunkt i de tankegångar som finns i den holländska standarden.

RevR6 ger endast ett negativt uttalande; ”inget har kommit till vår kännedom som inte...”. Enligt ISAE3000 och den holländska standarden kan man dock lämna både positivt och negativt bestyrkande, och man har nyligen beslutat i FAR SRS:s styrelse om en ny text som kommer att möjliggöra detta även i Sverige, vilket skall införas i nästa års samlingsvolym.

Med nuvarande RevR6 talar man om sakförhållanden, det vill säga det som ska granskas, som siffror, data, system, den operativa verksamheten och så vidare. Häri ligger svårigheten att definiera och avgränsa sakförhållanden i de fallen där inte hela hållbarhetsredovisningen ska omfattas av granskningen. Fram till nu har Öhrlings PricewaterhouseCoopers tagit gransknings- och bestyrkandeuppdrag som är avgränsade till exempelvis tre indikatorer,

vilket de andra byråerna inte har gjort eftersom de menar att man inte kan göra sådana avgränsningar och att det istället handlar om en översiktlig granskning över hela hållbarhetsredovisningen. I den uppdaterade versionen av RevR6 kommer sakförhållandena alltid att gälla hela hållbarhetsredovisningen, och man kommer inte att kunna avgränsa granskningen till några indikatorer.

Istället har ett nytt projekt växt fram inom FAR SRS där man ska ta fram en standard för så kallat ”avgivande av intyg”, som kan användas vid uppdrag där man vill göra en avgränsad granskning. Respondenten menar att detta är onödigt eftersom man när man läser bestyrkanderapporterna ser vad som är granskat och vad som inte är granskat. Han menar vidare att man bör förutsätta att folk läser det som skrivits. Respondenten syftar till att en av anledningarna till att begränsade bestyrkningsrapporter inte längre ska vara möjliga är att FAR SRS ansåg att det fanns en risk att läsaren av rapporten endast fokuserade på att hållbarhetsredovisningen var bestyrkt, och inte tog sig tid till att läsa om det var hela eller delar av hållbarhetsredovisningen som var granskad. Detta skulle i så fall leda till ett så kallat förväntansgap.

### *5.2.1 Granskningsprocessen*

Det är alltid företaget själv som gör hållbarhetsrapporten, men oftast, i nio fall av tio, med hjälp av en konsult från en kommunikationsbyrå eller en PR-byrå.

På byrån bygger de sin kompetens inom hållbarhetsredovisning på revisionskunnande. Respondenten leder deras arbete med 25 personer på avdelningen. Personalen har olika specialistkompetens. Inom Öhrlings PricewaterhouseCoopers används tredimensionella kunskapsteam; för granskning av hållbarhetsredovisning krävs det människor som kan FN-system och deklARATIONER, människorättsjurister, miljöskunniga och så vidare. De som är intresserade av att arbeta med hållbarhetsfrågor på Öhrlings PricewaterhouseCoopers rekommenderas att börja med finansiell revision för att sedan kunna ingå i ett nätverk där man får ”on the job training”.

Det var avdelningen för granskning av hållbarhetsredovisning på Öhrlings PricewaterhouseCoopers som skrev de nya riktlinjerna som Maud Olofsson tog beslut om beträffande statliga ägda bolag och som ledde till att 54 statliga bolag nu krävs på



hållbarhetsredovisning enligt GRI. De har även krav att få denna hållbarhetsredovisning oberoende bestyrkt.

Förutom revisionsbyråer finns det certifieringsbolag som är ackrediterade av Swedac för att utföra certifieringar mot ISO14001 och ISO9000-serien. Ericsson har till exempel valt att låta ett sådant bolag certifiera deras hållbarhetsredovisning. Annars har i princip hela övriga marknaden valt revisionsbolag.

Granskningsprocessen handlar praktiskt om att identifiera vad som är väsentligt genom en riskanalys. Man för en dialog med företaget om vad som är väsentligt och företagets åsikt brukar sammanfalla med vad byrån anser vara väsentligt. Därefter sätter man fokus på de saker som anses vara väsentliga och planerar uppdraget så att man besöker de enheter som berörs för att bland annat kunna titta på hur de har rapporterat indikatorer och processer och vilka instruktioner de har fått om hur de ska rapportera.

Syftet med att granska hållbarhetsredovisningar är enligt respondenten att lämna en bestyrkanderapport som skapar legitimitet och förtroende för företagets redovisning, både internt och externt.

Sveriges finansanalytikers förening, SFF, har gett ut en Corporate Responsibility rekommendation som anger i klartext att analytikerna i Sverige vill att noterade bolag ska genomföra GRI-redovisning och att dessa skall kvalitetssäkras och bestyrkas av någon oberoende. Analytikerna anser att informationen är värdefull, och det är viktigt att som analytiker veta att informationen är kvalitetssäkrad.

### *5.2.2 Utvecklingen*

Respondenten säger att AA1000 inte används på ett direkt sätt i Sverige, utan kan möjligtvis nämnas i bakgrundstexten i rapporten. Account Ability, som ligger bakom AA1000, är ett initiativ taget i London och har inte slagit igenom någon annanstans i världen enligt respondentens mening. Detta initiativ är inte heller något som han är intresserad av att lyfta fram då de inte har någon som helst koppling till vår svenska standard. Istället önskar respondenten att IAASB, som är vår standardsättare, ska utveckla en internationell standard för bestyrkandet av hållbarhetsredovisning.

Det bästa sättet att få IAASB att utveckla en internationell standard är, enligt respondenten, att alla länder utvecklar sina nationella standarder. När det sedan finns tillräckligt många sådana blir argumentet mot IAASB att det inte fungerar att ha flera olika nationella standarder som spretar mot olika håll.

Den europeiska revisionsorganisation, FEE, har drivit på den internationella standardsättaren IAASB i många år, men de har inte prioriterat denna fråga av olika skäl. Bland annat på grund av att man har fokuserat på andra standarder inom finansiell revision. Man kommer dock inom kort att utveckla en standard, en guide eller ett dokument som ämnar beskriva för revisorer internationellt hur man ska granska och bestyrka redovisade utsläpp av växthusgaser.

1995 skrev respondenten på den första bestyrkanderapporten i ett svenskt noterat bolag, för Stora Kopparbergs bergslags AB. Då fanns ingen standard vare sig för miljöredovisning eller för granskning. Sedan dess har mycket hänt. Man har fått redovisningsriktlinjer och man har fått in moderniseringsdirektivet i Årsredovisningslagen som kräver att företag i förvaltningsberättelsen lämnar upplysningar om icke finansiella risker som är väsentliga för att förstå företaget ställning, utveckling och resultat. Därefter kom den nationella standarden för granskning och sedan en generell internationell standard för granskning och bestyrkande för icke finansiell rapportering.

GRI rekommenderar bestyrkande, finansanalytikerna vill ha bestyrkande och de statliga bolagen är nu tvungna att få hållbarhetsredovisningen bestyrkt. Trenden är att investerarna efterfrågar upplysningar om hållbarhet eftersom de vill undvika att ha risker i sina marknadsportföljer. Respondenten menar att om man som företag inte förstår detta kan det gå som det har gjort för den amerikanska bilindustrin som blev tagna på sängen. Detta fenomen kommer enligt respondenten att sprida sig till alla sektorer och till alla branscher. Traditionellt sett var det den tunga industrin, som är tillståndspliktig enligt miljöbalken i Sverige, som var tidigast ute. Trenden är att fler och fler bolagsledningar och styrelser inser efterfrågan på granskade hållbarhetsredovisningar och förstår vikten av att kunna ge intressenterna detta.

Sverige har historiskt sett haft en väldigt låg andel granskade hållbarhetsredovisningar. Vi ligger näst sist i Europa. Enligt respondenten kommer detta dock att förändras när de statliga bolagen börjar låta få sina hållbarhetsredovisningar granskade under nästa år. Anledningen till

varför Sverige ligger så långt bak anser respondenten kan vara att vi har en image av att vara duktiga på miljö. Men hållbar utveckling är så mycket mer och vidare än bara en fråga om miljö. De svenska hållbarhetsredovisningarna ligger absolut inte i framkant internationellt sett, om man ser till antalet, men respondenten påpekar samtidigt att de företag som redovisar gör detta med mycket hög kvalitet.

Respondenten menar att de företag som ännu inte insett värdet och betydelsen av hållbarhetsredovisning kommer att göra det i framtiden, och de kommer att göra granskningen till en integrerad del av företagets strategiska arbete kring affärs- och produktutveckling. En del kommer att märka det mer handfast genom att deras marknadsportföljer kommer att tappa värde om de inte börjar hållbarhetsredovisa. Avslutningsvis tar respondenten upp den finansiella kreditkris som vi just nu har och påtalar att det är motsvarande hela värdet på den amerikanska börsen som nu har raderats ut. Han varnar för att detta bara kan vara början om företagen inte börjar tänka långsiktigt. Dessa pengar kommer att ses som växelpengar i förhållande till det vi riskerar om vi inte säkerställer en hållbar framtid.

## **5.3 Marie Baumgarts, Ernst & Young**

I Sverige har Ernst & Young ett resursnätverk om 25 personer som är internt uppdelade som hälften revisorer och hälften konsulter. Konsulterna har specialkunskap inom revision, verifiering och konsultrådgivning i framtagning av hållbarhetsredovisningar.

Respondenten påpekar att det är relativt sällsynt att man stöter på en hållbarhetsrapport som inte är gjord utifrån GRI. Hon har själv stött på två företag, där det ena nyligen har gått över till GRI och det andra har valt att hålla en miljöprofil som tradition. Det är vanligast att någon på företaget håller i hållbarhetsrapporten, som hållbarhetsansvarig eller miljöansvarig. De ansvarar internt och tar hjälp av en konsult från en byrå, oftast den byrå som redan hjälper till med den finansiella redovisningen.

### *5.3.1 Granskningsprocessen*

Vid granskningsprocessen tillämpar man Revr6. Man ser på om företaget uppfyller GRI-verifieringen och man granskar processer av nyckeltal, att informationen är komplett,

balanserad och väsentlig och så vidare. Därefter ser man närmare på processen av nyckeltal, - man spårar de värden som kommer fram och ser om det går att följa kedjan tydligt och om talen känns relevanta eller ej. Revideringen sker utifrån den uppdaterade versionen av Revr6 och respondenten säger att AA1000 inte är så vanlig i Sverige.

De sista ändringarna i den nya Revr6 görs nu och är ett resultat av FAR SRS arbete. Skillnaderna kommer enligt respondenten att bli många, då det är mycket som har uppdaterats. Till exempel trycker den nya versionen mer på principerna i GRI, såsom exempelvis materialitetsprincipen och väsentlighetsprincipen.

Enligt GRI ska granskningen göras av en person eller av ett team som är kunnig inom revision och revisionsmetodik samt inom hållbarhet. Det är den samlade kompetensen som räknas. På Ernst & Young arbetar de tätt tillsammans med de finansiella teamen som har samma företagskund, men de är olika team och är ej inblandade i varandras arbete.

### *5.3.2 Utvecklingen*

Enligt respondenten var det kanske i början företag som använde hållbarhetsredovisningen som ett säljverktyg, men i takt med att frågan blir mer etablerad kan man se att de inte tillämpas på samma sätt längre. Trenden går mot en mer balanserad bild över hur förhållandena ser ut. De som driver på att företagen ska redovisa och granska är till exempel de intressenter som har ett starkt behov av information om hållbarhet. Vissa bolag kan vilja sticka ut och får då mycket medieuppmärksamhet och därmed också ett incitament att svara på informationsbehovet.

Syftet med granskningen är att ge en form av transparens och att ge företaget en högre etisk profil. Målgruppen för granskningen beror enligt respondenten helt på vilka intressenter företaget har. Vilket av det externa och interna värdet som är störst beror också det helt på situationen och på företaget i sig. Om företaget exempelvis står inför ett uppköp kan det externa värdet vara högst och under den löpande verksamheten är det ofta det interna värdet som är viktigt.

Respondenten tror inte att Sverige ligger i framkant vad gäller hållbarhetsredovisning och granskningen av densamma, men ser inte heller det som att vi står sist i kön. Hennes

uppfattning är att Storbritannien ligger väldigt lång framme och har en längre tradition av dessa frågor. Hon ser detta som ett föregångsland vad gäller hållbarhetsredovisning. Nederländerna har även de en mogen marknad.

Den troligaste orsaken till att det är så få bestyrkta hållbarhetsredovisningar i Sverige är enligt respondenten att vi inte har haft någon form av standard eller vägledning om hur man ger ett bestyrkande. För den finansiella redovisningen är det väldigt styrt och man har en hög trovärdighet. Respondenten tror dock att den nya versionen av Revr6 kommer att sätta en tydlig nivå inför nästa vår. Förbättringen av granskningen kommer att ske i två steg; det första steget kommer att vara uppfyllt när företagens rapporter är tillräckligt bra för att kunna granskas och när verifieringen går relativt snabbt. En balans i nyttan av granskningen och belastningen av granskningen måste skapas.

Att den svenska befolkningen har ett stort förtroende för företag och att det därför är så få som granskar tror respondenten inte är en av huvudorsakerna till den låga nivån på granskade hållbarhetsrapporter, men hon påpekar samtidigt att media har en stor roll. För företagen handlar det om att visa transparens. Det finns inneboende risker när man granskar företag och transaktioner. Media fokuserar främst på de finansiella rapporterna. Här nämner respondenten Enron som exempel där media har belyst hållbarhet, eftersom det var många investerare som drog sig tillbaka för att det inte fanns tillräckligt bra svar på hur företaget påverkade miljön. Respondenten tror att det troligtvis kommer att komma fler skandaler som påverkar kursen och detta kommer att verka för ett större arbete och ett starkare fokus på hållbarhetsrapporter.

Det finns en internationell samverkan och man diskuterar över landsgränserna hur man ska kunna skapa en gemensam standard för granskning. Respondenten säger att det skulle vara väldigt spännande med en europeisk standard men att hon inte ser det inom en snar framtid.

Respondenten tror att antalet rapporteringar och verifieringar kommer att ha ökat om fem år, och att rapporten kommer att vara kortare och ha en annan form. Ett möjligt scenario är att företagen bara har rapporterna som en pdf-fil på hemsidan, ett annat är någon form av interaktiv rapportering eller någon annan helt ny metod. Respondenten menar att det är tydligt att det är just revisionsbolagen som driver frågan om att företagen ska rapportera och granska i större utsträckning. Hon ser för sig att rapporteringen kommer att bli mer konkret och kanske ingå som en del i årsbokslutet. GRI kommer om fem år att ha utvecklat rapporteringen

och med det har granskningen utvecklats. Processen är förhållandevis ung, om man jämför med den finansiella sidan, och därför är förbättringspotentialen hög. Respondenten tror personligen att det kommer gå mot kortare och mer koncisa rapporteringar, där exempelvis vilken målgrupp som rapporten vänder sig till framgår väldigt tydlig.

## **5.4 Magnus Enell, professor vid International Institute of Industrial Environmental Economics (IIIEE) i Lund**

Respondenten anser att det inte finns något alternativ till GRI:s principer och vägledning. Han menar också att det är viktigt att det finns en global vägledning, då det annars uppkommer problem om det utvecklas för många olika nationella sådana. Eftersom vi lever i en mer och mer globaliserad värld, måste vi ha globalt utvecklade och accepterade verktyg. Respondenten framhäver dock vissa brister hos dagens riktlinjer, G3. Bland annat anser han att det inte framgår av G3 att de inte enbart är en vägledning för att redovisa hållbarhet, utan att det i första hand är en metodik/process för hur företagen kan arbeta med hållbarhet och endast i andra hand – när man har kommit en bit på vägen – ska vara en vägledning för hur man ska redovisa. En annan brist som respondenten framhäver är obalansen bland nyckeltalen; nio är ekonomiska, 30 är miljörelaterade och 40 är sociala nyckeltal. Respondenten förklarar att det finns två vägar att gå för att uppnå en bättre balans; vissa anser att man skall öka de ekonomiska och miljörelaterade nyckeltalen, medan andra menar att man helt enkelt skall minska de sociala nyckeltalen. Respondenten säger att han personligen tycker att 79 nyckeltal är för många, oavsett hur de är disponerade. Han hoppas att nästa version av GRI:s riktlinjer lägger större fokus på de indikatorer som beskriver produkternas hållbarhet.

Respondenten menar att Sverige ligger bra till vad gäller hållbarhetsredovisning jämfört med andra länder. Dock anser han att man kan mäta på två sätt. Om man ser till hur många hållbarhetsrapporter som faktiskt blir granskade ligger vi inte särskilt bra till, men man kan också se till hur många företag som skriver och arbetar med hållbarhet, men som inte tar det sista steget och låter granska dessa rapporter. Denna grupp är väldigt stor.

Respondenten anser att företagen hållbarhetsredovisar utifrån två nyckelord; marknadsföring och utbildning. Marknadsföring är en viktig del, vilket kan ses från två sidor. För det första använder man hållbarhetsredovisningen för att attrahera kunder och för det andra använder

man hållbarhetsredovisningen för att attrahera nya unga medarbetare. Den sistnämnda anledningen anser respondenten kommer att bli allt viktigare, då många unga har CSR som värdegrund i större utsträckning än vad fyrtilisterna har (och dessa går i pension under den kommande 5-årsperioden). Utbildningen sker både internt och externt. Här understryker respondenten värdet av den interna utbildningen som oerhört effektiv, billig och värdefull.

#### *5.4.1 Vem granskar?*

När respondenten arbetade hos Öhrlings PricewaterhouseCoopers under ett års tid observerade han att de som granskar hållbarhetsredovisningen är revisorer från grunden. Här påpekar han hur viktigt det är att granskaren även har fått en specialutbildning som sker utanför byrån. Respondenten anser att det inte går att bara göra om en ekonomirevisor till granskare av hållbarhetsredovisningar. En djupare kompetens krävs och en sådan kompetens måste inhämtas utanför revisionsbyrån.

Respondenten anser att det egentligen inte finns några andra än de fyra stora byråerna som granskar hållbarhetsredovisning. Han ställer sig dock frågan: Varför kan inte företag som verifierar ISO även granska hållbarhetsredovisningar? Han menar att alla kan läsa in sig på regelverket i fråga och dessa granskningsföretag skulle kunna granska hållbarhetsredovisningar till en timkostnad som ligger under hälften av den som revisionsbyråerna debiterar. Detta kommer att attrahera små och medelstora företag, som har begränsade ekonomiska budgetar för hållbarhetsarbetet.

En trend som respondenten har uppmärksammat är att företag sätter samman en panel av olika relevanta kompetenser som sedan granskar deras hållbarhetsredovisning. Här nämner respondenten Shell som exempel. Panelen består av intressenter med olika inriktningar beroende på vad de representerar. Panelmedlemmarna kan exempelvis bestå av representanter från universitet och forskning, Världsnaturfonden, Amnesty och Röda korset. I framtiden menar respondenten att granskningen av hållbarhetsredovisning måste spridas och inte bara pågå hos de fyra stora byråerna. Respondenten tycker att användandet av intressentgrupper är intressant då företaget överlåter mer till läsarna och de inblandade. Det är dock samtidigt mycket viktigt att företaget öppnar upp för intressenterna.

Respondenten anser att granskningen ska verka som ett tredje öga som kommer in och kontrollerar att det är sanning i alla siffror och all text. Som en oberoende utomstående som kan garantera att det inte finns osanningar. Respondenten inflikar dock att det, precis som i den finansiella granskningen, även kan "slinka igenom" medvetna och omedvetna felaktigheter.

En diskussion fördes kring vilka alternativ som finns till traditionell granskning. Här betonar respondenten att Dow Jones Sustainability index enbart visar de tio bästa procenten inom varje sektor, vilket innebär att det kan finnas många företag som är duktiga på hållbarhetsarbete och hållbarhetsredovisning som inte kommer med på listan. Respondenten menar att det krävs vidare utveckling för att det ska bli mer användbart.

Som föregångsländer nämner respondenten England, Holland och Danmark. Här framhäver han speciellt Danmark, som är ett litet land med få storföretag som är väldigt duktiga på hållbarhetsredovisning, exempelvis Novo Nordisk.

Respondenten tror att Sverige ligger efter i antalet granskningar av hållbarhetsredovisning eftersom de svenska företagen inte anser att trovärdigheten ökar i samma grad som det kostar. Detta kan ses som ett stöd för att den oberoende tredje part som genomför granskningen måste vara prismässig.

#### *5.4.2 Utveckling*

I framtiden hoppas respondenten att hållbarhetsredovisningen inte kommer vara separat utan kommer att ingå som en del av årsredovisningen, och att den kommer att omfatta åtta till tolv sidor. Som stöd till den tryckta delen i årsredovisningen skall det finnas en mer omfattande rapportering på Internet. Denna elektroniska rapportering ska kunna finnas i olika versioner där de olika versionerna ska kunna vända sig till olika typer av intressenter, som till exempel finansanalytiker, studenter, myndigheter eller kunder.

Respondenten anser att när marknaden har repat sig efter den finansiella kris som vi nu har, kommer hållbarhetsredovisningen att tas med och värderas i företagens kreditbedömningar. När finansmarknaden inser att man får pluspoäng i form av börsvärde, kommer fler företag att sätta igång att genomföra hållbarhetsredovisning och få den granskad. Han anser även att de



statliga företagens genomförande av hållbarhetsredovisning och granskning kommer att bidra till att fler företag hållbarhetsredovisar och låter den bli granskad.

## 6. ANALYS

*I detta kapitel gör vi en analys av den insamlade datan. Vi har delat upp analysen i tre delar. Först diskuterar vi varför hållbarhetsredovisningen ska bestyrkas, och sedan vem som bör göra denna bestyrkan. Slutligen ställer vi oss frågan varför så låg andel av svenska hållbarhetsredovisningar granskas och bestyrks.*

---

### 6.1 Varför skall hållbarhetsredovisningen granskas och bestyrkas av utomstående part?

Enligt intressentmodellen är företaget beroende av dess intressenter. Att företagen en gång i tiden började med hållbarhetsredovisning handlade om att skaffa förtroende hos intressenterna efter ett antal företagsskandaler. Idag har de flesta större svenska företag hållbarhetsredovisning. Alla är, som såväl Baumgarts som Andersson och Ekberg poängterar, dock inte bra. För att skapa förtroende och bygga upp en tillit gentemot intressenterna är det viktigt att hållbarhetsredovisningen blir externt granskad av en oberoende part. Detta påtalades av så gott som samtliga respondenter. Frågan blir snarare vilken/vilka intressenter som efterfrågar granskningen i störst utsträckning. Detta varierar sannolikt beroende på vilken typ av företag det är, som Baumgarts framhåller. Enell anser att hållbarhetsredovisningen är viktig ur marknadsföringssynpunkt, dels för att locka kunder, men även för att locka till sig rätt medarbetare.

Andersson och Ekberg vill betona den interna nyttan, det vill säga att hållbarhetsredovisningen och granskningen av densamma är mycket viktig för medarbetarna inom företaget. De svenska storföretagen är oftast internationellt aktiva, med verksamhet i länder med miljö- och arbetsbrister, vilket gör det svårt för medarbetare i hemlandet att få en verklig bild av förhållanden.

Hållbarhet handlar även om utbildning, vilket Enell anser vara ett av de största värdena med själva hållbarhetsredovisningsarbetet. Han beskriver de framtida medarbetarna som viktiga. Det går inte att locka rätt medarbetare om inte företaget är trovärdigt i sin ambition att

förbättra förhållandena, och även Larsson beskriver hur viktigt det är för företaget att skapa förtroende såväl internt som externt, vilket granskningen skall hjälpa till med.

En del kritik har riktats mot att företagen i sina hållbarhetsredovisningar väljer att inte ta upp negativa effekter utan att hållbarhetsredovisning mer handlar om att skapa PR för företaget<sup>124</sup>. Baumgarts säger till exempel att hållbarhetsredovisningen från början var mer av ett PR-grepp, men tycker att det idag har ändrats till att bli mer allomfattande. Det är viktigt att de intressenterna och de anställda får ett förtroende för att hållbarhetsredovisningen är sann, vilket granskningen skall ge ett uttryck för. Enligt föreställningsramen för finansiella rapporter måste informationen vara tillförlitlig för att vara användbar. Detta gäller i lika hög grad för hållbarhetsredovisningen. Granskningen kan vara ett sätt att minska antalet hållbarhetsredovisningar som inte är sanningsenliga.

Samtliga respondenter påpekar att granskningen är ett sätt att garantera ett ökat förtroende; granskningen kommer förhoppningsvis att leda till att fler företag redovisar en mer ”ärlig” hållbarhetsredovisning. Här ser även Andersson och Ekberg en nackdel med GRI:s rådande riktlinjer, G3, eftersom redovisning av nyckeltal enbart sker årsvis. För att verkligen se om företagen har förbättrat sig krävs en redovisning som sträcker sig flera år bakåt i tiden. Detta gör att man precis som i de finansiella rapporterna kan jämföra och se hur resultatet har utvecklats för det enskilda företaget. De flesta respondenter påpekar att hållbarhetsredovisningar och granskningen av dessa är i sin linda, och att såväl GRI:s riktlinjer som granskningsstandarder kommer att utvecklas. Att GRI:s riktlinjer på sikt kommer att bli den standard som hållbarhetsredovisningen grundar sig på verkar de flesta respondenterna vara överens om.

Om intressenternas efterfrågan på granskning av hållbarhetsrapporter kommer att öka kommer även fler företag att låta sig bli granskade. Respondenterna menar att det är intressenterna som är drivande i att granskningen utvecklas. Enell tror att investerare i framtiden kommer att spela en mer betydande roll för utvecklingen av granskningen. Larsson anser att de redan har en stor roll, till exempel vill Sveriges Finansanalytikers Förening (SFF) att de noterade företagen skall ha en hållbarhetsredovisning och genomföra en granskning av densamma<sup>125</sup>. Även Andersson och Ekberg ser intressenterna som en grupp som tvingar

---

<sup>124</sup> Adams, 2004

<sup>125</sup> SFF, 2008, s 21

företagen att tänka mer i hållbarhetstermer. SFF ser följande möjligheter och fördelar med en väl genomarbetad CSR strategi: affärsutveckling, direkt konkurrensfördel, varumärke, attraktiv arbetsgivare, attrahera investerare, kvalitetsstämpel samt effektiv hushållning av resurser<sup>126</sup>.

Baumgarts tycker att media har stor betydelse för hur granskningen skall utvecklas. Hon upplever det som att media tidigare fokuserade alltför mycket på den finansiella redovisningen. Nu har fokus till viss del ändrats, detta kan ses inte minst i ljuset av den uppmärksamhet som Al Gores film ”En obekvämlig sanning” om växthuseffekten fick. Plötsligt blev klimatförändringar ett ord som genomsyrade samhället i stort. Inte minst de multinationella bilföretagen med sitt ensidiga tänkande på stora och bekväma bilar fick ett bryskt uppvaknande och flera av dem befinner sig idag ekonomiskt på fallrepet. Med dagens massmediala tempo når negativa nyheter snabbt konsumenterna som kommer att reagera med att sluta efterfråga produkterna och tjänsterna. Detta gör att investerarna i så hög utsträckning som möjligt vill investera i företag där transparensen är hög och risken för negativa överraskningar i form av barnarbete och skadliga miljöutsläpp med mera är minimal.

Investerarna vill även att företagen arbetar förebyggande så att hållbarhet genomsyrar det strategiska tänkandet; ett icke genomtänkt produktsortiment kan bli till en finansiell felinvestering. Det blir ett samspel mellan olika intressenter som till slut gör att företagen måste göra något reellt åt sin CSR-filosofi. Genom att mer aktivt använda sig av exempelvis Triple bottom line tvingas företagen att inte enbart fokusera på det ekonomiska utan även det miljömässiga och sociala värdet de skapar eller förgör<sup>127</sup>. Med ökat intresse för hållbarhet kommer antalet företag som gör en hållbarhetsredovisning att öka, likaledes kommer kraven på granskningen att öka. Redan nu tycker såväl Baumgarts som Larsson att RevR6 är för svag och ändringarna som kommer i FAR SRS samlingsvolym 2009 gör att omfattningen av granskningen blir mer omfattande.

---

<sup>126</sup> SFF, 2008, s 9-11

<sup>127</sup> Henriques, 2004

## 6.2 Vem skall granska och bestyrka samt hur skall granskningen gå till?

I Sverige är ca 30 procent av hållbarhetsredovisningarna externt granskade och enligt samtliga respondenter är de stora revisionsbyråerna i princip ensamma på marknaden med att göra detta arbete. Endast en av respondenterna, Larsson, kunde ge exempel på ett företag, Ericsson, som lät sig bli granskade av någon annan extern granskare. Med andra ord har de stora revisionsbyråerna i princip en monopolställning, trots att det internationellt sett finns alternativ.

Enligt RevR6 skall granskningen utföras enligt god revisionssed. Innebär detta att granskningen skall utföras av en godkänd eller auktoriserad revisor? Ingenstans i RevR6 står det uttryckligen att granskningen skall utföras av en auktoriserad eller godkänd revisor men termen god revisionssed är liktydigt med granskning av auktoriserad eller godkänd revisor. I de granskningar vi har sett är bestyrkandet underskrivet dels av en auktoriserad revisor och dels av en specialistledamot för FAR SRS. Kraven för att bli specialistledamot finns noterade i invalskraven för medlemskap<sup>128</sup>. För en specialistmedlem innefattar kraven en treårig akademisk examen i ämnen som är relevant för specialistområdet, samt fem års praktik och att vara kvalitetskontrollerad. Att vara kvalitetskontrollerad innebär att man måste tillhöra ett revisionsföretag eller en revisionsgrupp. På detta sätt har man lyckats skapa en mur, eller som Porter uttrycker det en inträdesbarriär på marknaden, som gör att andra med hög kompetens som inte tillhör revisionsfirmor inte kan komma i åtanke när det gäller granskning med RevR6.

Andersson och Ekberg på KPMG berättar att granskningen i RevR6 bygger på samma metodik som finansiell granskning och deras arbete lyder under revisorsnämnden, vilket är alla revisorbyråers kvalitetsstämpel. Baumgarts påpekar att det är tydligt att det är just revisionsbolagen som driver frågan om att företagen ska rapportera och granska i större utsträckning. RevR6 är framtagen av FAR SRS, och FEE samt IAASB driver på om en mer enhetlig om inte internationell så i alla fall europeisk standard. Ett ytterligare sätt som FAR SRS aktivt jobbar för att få mer fokus på hållbarhetsredovisningar är prisbelöningen av de bästa hållbarhetsredovisningarna. Priset ges från och med i år i fyra kategorier och delas ut

---

<sup>128</sup> FAR SRS Stadgar 2008

vid Finforum som sedan många år är det etablerade forumet för tävlingen Bästa årsredovisning i Sverige<sup>129</sup>. Revisionsfirmorna manar på företagen, men enligt en tidigare genomförd uppsats presenterar man inte själva något som är i närheten av vad man kan klassa som en CSR-redovisning<sup>130</sup>.

I förlängningen är det viktigt att granskningen blir mer jämförbar mellan länder och en internationell standard skulle ytterligare öka jämförbarheten mellan företagen. Jämförbarheten mellan företag i olika länder är en av drivkrafterna för den finansiella redovisningen och en viktig princip i föreställningsramen. Detta skulle även kunna bli fallet för hållbarhetsredovisningen och granskningen av densamma. Huruvida standarden för granskning kommer att bygga på ISAE3000 och dess nationella varianter såsom RevR6 återstår att se, men detta är troligt. Detta är vad de stora revisionsbyråerna samt deras intresseorganisationer FAR SRS, FEE och IAASB vill ska bli en vedertagen praxis. Larsson tror att vägen till en internationell standard går via utvecklandet av nationella standarder. När det sedan finns tillräckligt många nationella standarder blir argumentet mot IAASB att det inte fungerar att ha flera olika nationella standarder som spretar mot olika håll. Först då tro Larsson att IAASB kommer att bli tvungna att försöka skriva en internationell standard. Det verkar även som att de nationella standarderna till viss del tar efter varandra, eftersom revideringen av RevR6 har skett med Holland som förebild enligt såväl Baumgarts som Larsson.

Endast Enell är överraskad över den ensidiga utvecklingen i Sverige. Det är enligt hans mening inte revisorerna och revisionsbyråerna i sig som besitter kompetensen när det gäller miljö eller de etiska och sociala indikatorerna. Denna kompetens har dock de stora byråerna sett till att införskaffa genom värvning av medarbetare med olika specialistkompetens. Baumgarts påpekar att GRI:s riktlinjer anger att granskningen skall göras av ett team som är kunnigt i revision och hållbarhet. Respondenterna från revisionsbyråerna poängterar alla att granskningen utförs av ett team av olika experter. Själva bestyrkandet undertecknas dock endast av en auktoriserad revisor och en specialistledamot för FAR SRS. Experterna har olika bakgrund för att täcka upp de olika delarna som ingår i hållbarhetsredovisningen. Ingen av de tillfrågade respondenterna från revisionsbyråerna ifrågasatte heller sitt eget oberoende när samma företag gör såväl den finansiella revisionen som granskningen av

---

<sup>129</sup> [http://www.pwc.com/extweb/challenges.nsf/docid/cca8ec29c34fdc9f802570dc0039dd68/\\$file/basta\\_hallbarhetsredovisning\\_2007.pdf](http://www.pwc.com/extweb/challenges.nsf/docid/cca8ec29c34fdc9f802570dc0039dd68/$file/basta_hallbarhetsredovisning_2007.pdf) 2008-12-12

<sup>130</sup> Byqvist & Gudmundsson, 2008

hållbarhetsredovisningen. Snarare såg man en fördel i att en del av indikatorerna redan var granskade. Detta gör arbetet mer kostnadseffektivt.

Enell har mycket svårt att förstå varför inte granskningen kan ske med hjälp av ISO-standards till en betydligt lägre kostnad än dagens granskning, vilket skulle kunna medföra att även mindre företag skulle kunna bära kostnaden för ett bestyrkande. Detta skulle kunna vara ett alternativ om granskningen måste göras enligt en internationell ISO-standard ökar jämförbarheten mellan företagen. Det är dock viktigt med en standard som reglerar granskningen för att granskningen skall mynna ut i ett bestyrkande och intyg.

Ett ytterligare alternativ är att man istället låter olika intressegrupper uttala sig om olika delar av rapporten. Till exempel har företaget SCA, förutom att man har låtit genomföra en granskning av hållbarhetsredovisningen, även låtit olika intressentgrupper, framförallt investerare, uttala sig om innehållet i hållbarhetsredovisningen<sup>131</sup>. Att låta olika intressegrupper uttala sig om hållbarhetsrapportens olika delar är något som Enell förespråkar och som GRI rekommenderar. Detta skulle vara ett ekonomiskt effektivt sätt att utföra granskningen på. Även Baumgarts är till viss del inne på denna linje; en mer interaktiv dialog med intressenterna ser hon som ett av framtidsscenarierna. Företagen skulle dels få det de efterfrågar med granskningen, det vill säga trovärdighet, samtidigt som man förbättrar dialogen med sina intressenter. Den förbättrade dialogen kan medföra att CSR-arbetet kommer att bli mer förebyggande än vad som tidigare har varit fallet. Ett sådant arbetssätt skulle dock inte leda till att granskningen kan övergå till ett bestyrkande. Ett bestyrkande kräver en mer systematisk granskning av hållbarhetsrapporten.

Att ingen av respondenterna från revisionsbyråerna ser något anmärkningsvärt i att de är dominerande på marknaden är inte något som överraskar, här skulle ett mer internationellt perspektiv vara intressant. Genom att skapa en dominans på den nationella marknaden vill revisionsbyråerna göra inträdesbarriärerna, enligt Porters modell, så höga att det inte blir aktuellt med några alternativa granskare eller bestyrkare. Ju fler företag som använder RevR6 och granskning genomförd av någon av de stora revisionsbyråerna desto mindre kommer granskning från annat håll att efterfrågas. Det är kanske i ljuset av detta man skall se Larssons negativa bild av AA1000, som han inte tycker har fått tillräcklig genomslagskraft för att vara

---

<sup>131</sup> SCA Hållbarhetsredovisning, 2007, s 11-13

intressant att använda i framtiden. Dock har inte heller någon av övriga respondenter sett AA1000 som ett alternativ när det gäller granskningsstandard. På längre sikt kommer förmodligen RevR6 att bli normen för bestyrkande och normen innebär granskning av revisorsbyråerna. Är detta den enda vägen för att man skall kunna skapa en mer enhetlig internationell standard avseende granskningen och bestyrkandet? Här beror det säkert på vilka alternativ som finns och hur fokuseringen i media kommer att se ut.

## **6.3 Varför har Sverige så låg andel granskade och bestyrkta hållbarhetsredovisningar?**

### *6.3.1 Tradition och kultur*

Att Sverige har så låg andel bestyrkta hållbarhetsredovisningar kan bero på flera olika orsaker. När det gäller själva hållbarhetsredovisningen vill Enell betona att svenska företag ligger bra till. Larsson anser att det är för få företag som gör det, men de som gör det är desto bättre. Detta bekräftas av att fyra av de tio bästa årsredovisningarna var svenska i en internationell jämförelse år 2006<sup>132</sup>. En del internationella undersökningar ser mer till kvantitet, det vill säga hur många företag som har hållbarhetsredovisningar än till kvaliteten, vilket Enell påpekar. Andersson och Ekberg anser att svenska företag har arbetat med hållbarhet längre tid än begreppet hållbarhetsredovisning har funnits och ser även att flera företag redan har arbetat systematiskt med hållbarhet, även om de inte har framställt en hållbarhetsredovisning. Många av de svenska storföretagen har varit verksamma i branscher där man har varit tvungna att göra något åt sin miljöpåverkan, till exempel företaget SCA.

En bidragande orsak till varför så låg andel hållbarhetsredovisningar är bestyrkta är förmodligen den svenska öppenheten som medför att intressenterna i Sverige, i synnerhet konsumenterna, har haft ett stort förtroende för svenska företag<sup>133</sup>. I detta instämmer de flesta respondenterna, även om Baumgarts uttrycker en avvikande åsikt. Många svenska företag var tidigt ute med att göra någonting åt sin miljöprofil. Dessutom har regeringen och riksdagen manat på genom att göra en viss del av miljöredovisningen obligatorisk och efterhand även låta en del etiska och sociala faktorer såsom sjuktal och andel kvinnor i organisationen bli

---

<sup>132</sup> <http://www.kpmg.se/pages/105440.html> 2009-01-07

<sup>133</sup> Ibid.



obligatoriska i årsredovisningarna. Regeringen har sedan föregående årsskifte även beordrat sina egna företag att börja med hållbarhetsredovisningar och att på sikt försöka få dessa granskade. Sverige som nation har därmed legat steget före många andra nationer när det gäller CSR-frågor. Risken är att företagen har låtit sig nöja med den obligatoriska delen som skall ingå i årsredovisningen samt det egna arbetet med hållbarhetsutvecklingen och därför tidigare inte har lagt något större engagemang på redovisningen av hållbarhet. I förlängningen kan ett sådant beteende hos svenska företag leda till att utländska investerare med ett svagt begrepp om den svenska nationella kulturen kommer att välja att investera i utländska företag istället för svenska.

Att kvaliteten på hållbarhetsredovisningen är varierande framhåller i princip alla respondenter. Detta gör att en del av hållbarhetsredovisningarna helt enkelt inte är tillräckligt bra för att bli granskade, vilket påpekas av Andersson och Ekberg. Med andra ord måste svenska företag generellt först använda ett mer systematiskt tillvägagångssätt när det gäller hållbarhetsarbetet inom företaget och därefter bli bättre på att upprätta hållbarhetsredovisning.

Något som såväl Baumgarts som Andersson och Ekberg är inne på är att en del företag inte i tillräcklig omfattning bryr sig om hållbarhetsarbetet men trots detta låter framställa hållbarhetsredovisningar. Enell som var med vid själva bildandet av G1 anser att företagen inte har förstått att GRI:s riktlinjer i första hand är en metodik för hur företagen ska arbeta med hållbarhet och endast i andra hand ska vara en vägledning för hur man skall redovisa. Förmodligen ser en del företag hållbarhetsredovisningen mer som PR och att det är viktigt att haka på en trend för att inte förlora gentemot sina konkurrenter. En sådan typ av hållbarhetsredovisning kommer aldrig att tålas att bli granskad, även om vissa delar kan tåla en granskning. I dagsläget verkar det endast vara Öhrlings PricewaterhouseCoopers av respondenterna som är beredda att endast granska vissa delar av hållbarhetsredovisningen och den nya RevR6 skall enligt Larsson och Baumgarts endast tillåta bestyrkande av helheten. Om endast en del granskas skall det ges ett annat namn än bestyrkande; ”avgivande av intyg”.

Dock borde kvaliteten vara lika viktigt för det interna arbetet. En omfattande hållbarhetsredovisning med hög kvalitet ger ledningen bra beslutsunderlag och viktig data för ett långsiktigt strategiarbete. Inte för att tillfredsställa investerare och intressegrupper utan för att skapa ökade värden i företaget. Detta borde vara drivkraften, både för

hållbarhetsredovisningen och för att låta oberoende aktörer granska även den frivilliga redovisningen.

### 6.3.2 Alternativ till granskning

Efterfrågas inte hållbarhetsredovisningen och granskningen av densamma av intressenterna i tillräcklig omfattning ser företaget inte heller något behov av att genomföra det<sup>134</sup>.

Granskningen handlar enligt alla respondenter om att skapa förtroende för företaget och dess CSR-arbete. Ett alternativ till att låta hållbarhetsredovisningen granskas, det vill säga att skapa förtroende, är att istället visa att man verkligen menar allvar med sitt hållbarhetsarbete. Detta gör exempelvis företaget Volvo, som inte har låtit granska sin hållbarhetsredovisning, genom att aktivt jobba för att komma in på Dow Jones Sustainability Index<sup>135</sup>. I sex år i rad har man lyckats komma in på listan. En sådan utmärkelse ges enbart till de tio procent bästa företagen i hållbarhetsarbete inom varje bransch och är förmodligen mer meriterande och mer förtroendeskapande än vad en extern granskning för tillfället är. Problemet med en sådan utmärkelse är att man inte får någon utmärkelse alls om man hamnar precis utanför tio-procentsgränsen, vilket Enell poängterar. Med andra ord kan man ha kommit väldigt långt i sin ambition att bli ett hållbart företag, men likväl inte komma in på listan. Enell tycker därför att det är ett sämre alternativ än en extern granskning, men med förbättringar skulle det kunna bli ett alternativ. Samtidigt behöver det ena inte utesluta det andra men förmodligen rankar företagen och intressenterna, framförallt investerarna, i dagsläget en sådan utmärkelse högre, vilket gör att behovet för en extern granskning av hållbarhetsredovisningen minskar för ett företag som är med på listan.

Ett annat sätt att skapa förtroende är att, istället för att låta hållbarhetsredovisningen bli granskad, aktivt gå in för att förbättra världen genom deltagande i olika projekt samt att ha en intressentdialog som vägledning i sitt hållbarhetsarbete. Som exempel kan nämnas Atlas Copco, ett internationellt företag som liksom Volvo inte har låtit bestyrka sin hållbarhetsredovisning. Följande är hämtat från deras hållbarhetsredovisning år 2007, som är en del av årsredovisningen: "Atlas Copcos lokala välgörenhetssatsningar – som lokala bolag har valt ut och stödjer – inriktar sig främst mot tre områden: utbildning, en trygg uppväxt för barn samt sjukdomsbekämpning." Företaget ger aktivt stöd till skolor, universitet och

---

<sup>134</sup> Holmqvist & Sundling, 2008

<sup>135</sup> <http://www.volvo.com/group/sweden/sv-se/sustainability/prizes/prizes.htm> 2008-12-12

barnhem. Dessutom samlar man in pengar till Vatten åt Alla, ger stöd till SOS barnbyar och jordbävningdrabbade provinser<sup>136</sup>. Förutom alla välgörenhetsprojekt har man regelbundna kontakt med olika intressenter, som exempelvis Amnesty Business Group, och har 2008 aktivt arbeta för att utveckla sin dialog med intressenterna<sup>137</sup>.

### 6.3.3 Avvägningen mellan nytta och kostnad och alternativ granskning

Enligt föreställningsramen för finansiell information bör nyttan av informationen vara större än kostnaden av densamma. Med analogi av detta innebär det att kostnaden för att upprätta en hållbarhetsredovisning och låta den granskas överstiger för en del företag nyttan med densamma. Enell tror att detta är den största orsaken till att få svenska företag låter granska sin hållbarhetsredovisning. Även Baumgarts är inne på denna tanke när hon säger att en balans i nyttan av granskningen och belastningen av densamma måste skapas. Detta kan ses som ett stöd för att den oberoende tredje part som genomför granskningen i dagsläget är för kostsam.

Det finns åtminstone tre möjliga sätt att minska denna kostnad. Det ena är att granskningen och bestyrkningen utförs av företag med en betydligt lägre timtaxa än de stora revisionsbyråerna, vilket Enell förespråkar. Om inte RevR6 blir normen bör granskningen i så fall ske via ISO standards och kan då utföras av kvalificerade granskningsföretag. Om RevR6 blir normen blir följdfrågan om mindre revisionsbyråer med lägre timpeng kan granska och bestyrka hållbarhetsredovisningar. Problemet är att små revisionsbyråer ofta inte besitter den kompetens som krävs för ett bestyrkande av en hållbarhetsredovisning. Det tredje alternativet är att omfånget i hållbarhetsredovisningen minskas och att det därmed krävs mindre tid i anspråk att granska och bestyrka, vilket kan göra kostnaden skälig även vid anlitande av de större revisionsbyråerna.

Att inte ens de företag som verkligen aktivt arbetar med CSR-frågor och som skriver omfattande hållbarhetsredovisningar är beredda att låta sin hållbarhetsredovisning bli granskad och bestyrkt skulle kunna ses som ett bevis för att kostnaden i dagsläget vida överstiger nyttan av granskningen. Detta är tyvärr något som sällan framförs i den allmänna debatten. Debatten har mer inriktat sig på att svenska företag generellt inte låter sina

---

<sup>136</sup> Atlas Copco 2007, s 102

<sup>137</sup> Ibid. s 94

hållbarhetsredovisningar bli externt granskade. Följdfrågan borde vara varför de stora företagen med ett genuint CSR-intresse inte låter granska sina hållbarhetsredovisningar. En intressant fråga blir med andra ord vem som sätter agendan. Baumgarts påpekar dock att det är tydligt att det är revisionsbolagen som driver frågan om att företagen ska rapportera och granska i större utsträckning. Revisionsbyråerna är knappast intresserade av att lyfta fram de företag som har väl genomtänkta hållbarhetsredovisningar men som inte låter dem granskas. Vissa företag som värnar om CSR-frågor lägger kanske hellre resurser på fler förbättringsprojekt som verkligen kommer behövande till nytta än att lägga pengarna på granskning av hållbarhetsrapporten.

I framtiden kan dock den allmänna trenden bli att även företag med hög CSR profil kan låta få sin hållbarhetsredovisning granskad. Ju fler företag som låter sin hållbarhetsredovisning bli granskad och bestyrkt, desto mer kommer det att bli en norm. Om normen blir att en hållbarhetsredovisning skall granskas och bestyrkas lär även de nu nämnda företagen låta detta göras. Dessutom kan man tänka sig att ju fler företagsskandaler som uppdagas desto troligare blir det att förtroendet måste befästas med en extern granskning och ett bestyrkande, även om det inte är de seriösa företagen som råkar ut för skandalerna.

#### *6.3.4 Svag standard för granskning*

Både Baumgarts och Larsson vill framhäva brister med den nuvarande svenska granskningsstandarden RevR6. I dagsläget kan endast ges ett negativt uttalande medan i den holländska, som både Baumgarts och Larsson ser som ett föredöme, samt även i den brittiska kan man lämna såväl ett positivt som ett negativt bestyrkande. Enligt Larsson kommer den uppdaterade versionen av RevR6, som skall införas i 2009 års samlingsvolym, att innebära att sakförhållandena skall gälla hela hållbarhetsredovisningen. CSR-filosofin skall med andra ord för att kunna granskas omfatta hela företaget och inte enbart vissa utvalda indikatorer. Om enbart några indikatorer granskas blir det istället ett avgivande av intyg, inget bestyrkande. Enligt Baumgarts kommer den nya RevR6 att ha GRI:s principer som riktlinje.

Vid en jämförelse av RevR6 och den holländska 3410 uppfattar man direkt att den holländska är mer omfattande och detaljerad till hur granskaren eller revisorn skall gå tillväga. Den nämner även mer detaljerat hur revisorn skall gå tillväga om denne vill anställa en konsult eller liknande, och att han skall granska konsultens bidragande till själva granskningen. Lika

omfattande regler om externa experter och konsulter finns i ISAE 3000. I RevR6 står det inte explicit uttalat att det skall vara en auktoriserad revisor som granskar, detta nämns i den holländska. Den holländska skiljer på revision och granskning, där revision skall innefatta alla sex intressenters intressen. Den nya RevR6 kommer enligt Larsson även den att skilja på avgränsad granskning, "avgivande av intyg", och granskning av hela hållbarhetsredovisningen, vilket leder till ett bestyrkande.

## 7. SLUTSATS

*I detta kapitel sammanfattar vi analysen samt blickar in i framtiden. Vidare går vi igenom kritik mot uppsatsen och ger förslag till framtida forskning.*

---

### 7.1 Sammanfattning

Den huvudsakliga anledningen som vi fann till varför hållbarhetsredovisningar skall granskas är att få en kvalitetsstämpel. Denna kvalitetsstämpel är i första hand till för intressenterna, både externa och interna. En granskad hållbarhetsredovisning ger intressenterna större förtroende för att informationen är tillförlitlig och relevant, vilket ökar intressenternas möjlighet att jämföra företagen och därmed kunna fatta korrekta beslut. En annan anledning som kom fram i intervjuerna var att företagen marknadsför sig mot potentiella kunder och investerare genom sin hållbarhetsredovisning och även gör sig attraktiva för framtida medarbetare.

Granskning är ett sätt att bevisa att hållbarhetsredovisningen är sann. För att kunna granska krävs det specialistkompetens inom olika områden, så som miljö, etik, arbetsmiljö och revision. I dagsläget görs granskningen nästan uteslutande av revisionsbyråer trots att det inte finns något revisorskrav enligt lag. Vår uppfattning är att de troligtvis kommer att behålla sin position trots att det både internationellt och nationellt finns andra mer kostnadseffektiva alternativ. Vi ser det också som troligt att det i framtiden kommer att finnas en internationell standard och att denna kommer att reglera vem som kan granska. Eftersom denna standard troligtvis kommer att utvecklas av IAASB kommer granskningen förmodligen att ske av större revisionsbyråer.

Anledningen till varför det är så få hållbarhetsredovisningar som är bestyrkta är inte en utan flera. En av anledningarna till den låga andelen bestyrkta hållbarhetsredovisningar hos svenska företag är att intressenterna i Sverige historiskt sett har ett stort förtroende för svenska företag. Om intressenterna tror på det som står i hållbarhetsredovisningen finns det ingen reell nytta för företagen att låta sin hållbarhetsredovisning bli granskad och bestyrkt.

Även om intressenterna redan har ett stort förtroende för företagen finns det andra sätt att öka förtroendet än att låta sin hållbarhetsredovisning bli bestyrkt.

Eftersom granskningen i Sverige i dagsläget är dominerat av de stora revisionsbyråerna blir det för företagens del en fråga om vad som är mest kostnadseffektivt. För att få ner kostnaderna ser vi främst två alternativ; att anlita en mer kostnadseffektiv granskare eller att göra hållbarhetsredovisningen mer koncis och därmed mindre omfattande och i förlängningen enklare/snabbare att granska.

I dagsläget är det många företag som trots att de arbetar aktivt med hållbarhetsfrågor och gör en hållbarhetsredovisning inte låter redovisningen granskas. Några alternativ till granskning som vi har stött på i vår undersökning är intressentpaneler och börslistor som exempelvis Dow Jones Sustainability Index. Ytterligare ett alternativ att skapa förtroende är att verkligen visa sig som det goda företaget genom att stödja diverse välgörenhetsprojekt.

## **7.2 Framtid**

Att GRI:s riktlinjer för hållbarhetsrapportering kommer att bli till en internationell norm verkar sannolikt. En enhetlig standard att utgå ifrån kommer att förenkla arbetet med att upprätta hållbarhetsredovisning och även göra att mindre företag kan tänka sig att göra en hållbarhetsredovisning.

Problemet med GRI:s riktlinjer är de många indikatorer som är av olika betydelse beroende på vilken typ av företag det är. Om man skall få svenska företag att utöka sin hållbarhetsinformation till att omfatta mer än de obligatoriska delarna i årsrapporten måste troligtvis antalet resultatindikatorer reduceras. Att regeringen kommer att driva på företagen att utöka sin hållbarhetsredovisning genom lagstiftning är trolig, inte minst med tanke på att statliga bolag har ålagts att upprätta hållbarhetsredovisning och att man tidigare har valt att lagstifta om delar av hållbarhetsredovisningen.

Vi tror att hållbarhetsredovisningen på sikt kommer att bli en del av årsredovisningen och en jämförelse med tidigare år kommer troligtvis att bli obligatoriskt och kommer att öka förtroendet för hållbarhetsredovisning.

Företagens policydokument i hållbarhetsfrågor kommer i första hand inte att hamna i hållbarhetsredovisningen utan finnas tillgänglig via hemsidan där intressenter kan komma med konstruktiva förbättringar.

Om vi förutsätter att hållbarhetsredovisningarna på sikt kommer att ingå i årsredovisningen och vara förenklad jämfört med de större bolagens idag hundrasidiga hållbarhetsredovisningar samt att antalet resultatindikatorer enligt GRI minskas kommer troligtvis också motståndet mot att låta hållbarhetsredovisningen bli granskad att minska. Nyttan kommer då att kunna överstiga kostnaden för fler företag. Frågan hur mindre företag skall finna det ekonomiskt försvarbart att låta få sin hållbarhetsredovisning bli granskad återstår dock att lösa. Här anser vi att det måste finnas alternativa lösningar som inte behöver leda till ett bestyrkande i den mening som RevR6 innebär.

### **7.3 Framtida forskning**

Vi har i vår uppsats främst utgått från information som inhämtats från revisionsbyråer. Detta eftersom de i dagsläget är de mest betydande aktörerna i Sverige, men det hade även varit intressant att se fenomenet i ett vidare perspektiv. I vår uppsats har vi inte intervjuat några företag. Intressant hade varit att få deras åsikt/version om varför de inte låter sina hållbarhetsredovisningar bli bestyrkta. I vår analys berättar vi om ett antal möjliga orsaker till varför företagen inte låter bestyrka sina hållbarhetsredovisningar. Anledningen till varför ingen bestyrkning sker kan förmodligen vara olika beroende på vilken typ av företag det är. En sektorsvis ansats vid undersökningen hade varit intressant för att se vilka orsaker som är förhärskande i de olika sektorerna. Även intressenters synpunkter, som exempelvis investerare eller opinionsbildande grupper, hade varit intressanta.

Det hade varit intressant att undersöka effekten av att de statliga företagen gör hållbarhetsredovisningar och granskar dessa. Kommer detta att sprida sig till privata företag? Kommer vi att få en ”Maud-effekt”?

I analysen diskuterar vi två alternativa granskningsmetoder. Framtida forskning skulle kunna se på om en granskning via intressentgrupper kan bli så pass standardiserad och av sådan kvalitet att den kan leda till ett kvalitetsintyg. I mångt och mycket är det intressenterna som



driver hållbarhetsfrågorna framåt. Det andra alternativet, det vill säga att låta granskningen ske via en ISO-standard är också något som skulle kunna belysas, framförallt i ljuset av att minska kostnaden för granskningen.

Påverkar den utökande granskningen och den ökade CSR-medvetenheten även företagens långsiktiga strategier? Ett exempel är H&M som i dagsläget har 800 leverantörer och ytterligare ett antal underleverantörer<sup>138</sup>. Om de menar allvar med sitt CSR arbete innebär de att man i praktiken måste säkerställa arbetsförhållandena i alla fabriker. I dagsläget försöker de inhämta information med hjälp av 50 egna auditörer som gör oanmälda besök på fabrikerna<sup>139</sup>. Kommer kostnaden för att låta granska arbetsförhållandena bli så hög att det i framtiden blir billigare att själv äga produktionen alternativt begränsa antalet leverantörer?

Detta är några exempel på frågeställningar som framtida forskning skulle kunna ta upp. Ämnesområdet är brett och vi kommer troligtvis att få se stora förändringar, vilket gör ämnet spännande att följa framöver.

---

<sup>138</sup> [http://www.hm.com/se/fretagsansvar/arbetsforhllandenileverantorskedjan\\_supplychain.nhtml](http://www.hm.com/se/fretagsansvar/arbetsforhllandenileverantorskedjan_supplychain.nhtml) 2009-01-07

<sup>139</sup> [http://www.hm.com/se/fretagsansvar/arbetsforhllandenileverantorskedjan/versynavleverantorskedjan/uppfoljningfabrik\\_monotoringarticle2.nhtml](http://www.hm.com/se/fretagsansvar/arbetsforhllandenileverantorskedjan/versynavleverantorskedjan/uppfoljningfabrik_monotoringarticle2.nhtml) 2009-01-07

# KÄLLFÖRTECKNING

## Litteratur

Account Ability & Utopies (2007) "*Critical Friends – The Emerging Role of Stakeholder Panels in Corporate Governance, Reporting and Assurance*" Account Ability

Anthony, Robert N & Govindarajan, Vijay (2007) "*Management Control Systems*" McGRAW- Hill, 12th ed.

Atlas Copco (2008) "*Årsredovisning 2007*" Stockholm

Bruzelius, Lars & Skärvad, Per-Hugo (1995) "*Integrerad organisationslära*"

Bryman, Alan & Bell, Emma (2005) "*Företagsekonomiska forskningsmetoder*" Liber Uppl.1, Malmö

Carson, Rachel (1963) "*Tyst vår*" Bokförlaget Prisma, Stockholm

Elkington, John (1997) "*Cannibals with Forks: The Triple Bottom Line of 21st Century Business*" UK

Henriques, Adrian, (2004) "*Triple Bottom Line: Does It All Add Up?: Assessing the Sustainability of Business and CSR*" GBR: Earthscan Publications Limited, London

Iansen-Rogers, Jennifer & Oelschlaegel, Jeanette (2005) "*Assurance Standards Briefing - AA1000 Assurance Standard & ISAE3000*" Account Ability in association with KPMG Sustainability

Jacobsen, D. I. (2002) "*Vad, hur och varför? Om metodval i företagsekonomi och andra samhällsvetenskapliga ämnen*" Studentlitteratur, Lund

- Larsson, Lars-Olle (2007) "*European Sustainability Reporting Association report for Sweden*" ESRA
- Larsson, Lars-Olle & Ljungdahl, Fredrik (2008) "*License to operate - CSR och hållbarhetsredovisning*" Ekerlids Förlag
- Ljungdahl, Fredrik (2008) "*Från risk till värde*" i "*CSR – från risk till värde*" Öhrlings PricewaterhouseCoopers
- Marton, Jan, Falkman, Pär, Lumsden, Marie, Pettersson, Anna Karin, & Rimmel, Gunnar (2008) "*IFRS- i teori och praktik*" Bonnier
- McAllister, Vicky (2007) "*European Sustainability Reporting Association report for United Kingdom*" ESRA
- Prikken, Hans (2006) "*European Sustainability Reporting Association report for Netherlands*" ESRA
- Raynard, Peter & Zadek, Simon (2004) "*The Future of Sustainability Assurance*" ACCA Research Report no 86
- Repstad, Pål (1993) "*Närhet och distans*" Studentlitteratur, Lund
- SCA (2008) "*Hållbarhetsredovisning 2007*" Stockholm
- Sverige Finansanalytiker Förbund (2007) "*SFF:s Rekommendation om Corporate Responsibility 2008*" Stockholm
- van den Berg, Klaas & Vollerling-Manhave, Nancy (2007) "*The Right Combination- Corporate Responsibility reports: the role of assurance providers and stakeholder panels*" PricewaterhouseCoopers

## Artiklar

Adams, C. (2004) "*The ethical social and environmental reporting-performance portrayal gap.*" Accounting, Auditing and Accountability Journal Vol 17:5, sid. 731-757

Beckström, Åse (2007) "*Hållbarhetsinformation på fel ställen i redovisningen*" Balans nr 10, sid. 39-41

Carrasco, Immaculada (2007) "*Corporate Social Responsibility, Values and Cooperation*", International Advances in Economic research, 13:4, sid. 454-460

Halling, Pernilla (2007) "*Få hållbarhetsredovisningar bestyrkta i Sverige*" Balans nr 3, sid.17-19

Holmqvist, Leif & Sundling, Janne (2008) "*69 bolag som vägrar redovisa hållbarhet*", Miljöaktuellt affärer nr 9, sid. 10-12

Sullivan, Tom (2008) "*Citizen of the World – as ethical, and environmental take center stage, corporate social responsibility projects get an overhaul with a new emphasis on metrics*", PM Network 22:3, sid. 52-57

## Juridiska källor

Account Ability 1000 Assurance Standard

FAR SRS Stadgar i Samlingsvolymen 2008 del 2, FAR Förlag AB, Stockholm

Föreställningsram för utformning av finansiella rapporter, hämtad från Internationell redovisningsstandard i Sverige, IFRS/IAS, 2008, FAR SRS Förlag, Stockholm.

Global Reporting Initiative, Riktlinjer för hållbarhetsredovisning, 2000-2009, Amsterdam

International Standard on Assurance Engagements 3000 Assurance Engagements other than Audits or Reviews of Historical Financial Information , 2005

RevR6, ”Oberoende översiktlig granskning av frivillig separat hållbarhetsredovisning”, i Samlingsvolymen 2008 del 2, FAR Förlag AB, Stockholm

Royal Nirva, 3410N “Assurance engagements relation to sustainability reports”, 2007

Årsredovisningslagen (1995:1554)

## **Uppsatser**

Axelsson, Cecilia, Carlsson, Camilla & Molinder, Sofia (2008) ”*Hur företags CSR-redovisning har utvecklats över tiden. En studie baserad på tre företag.*” Göteborgs universitet

Byqvist, Josefin, Gudmundsson, Camilla (2008) ”*CSR – något för alla*” EHL, nr 13326

Johansson, Karin, Sundvall, Mikaela, Ulfgrim, Erica & Vilhelmsson, Eva (2008) ”*Kvalitetssäkrad hållbarhetsredovisning – en studie av effekter och motiv*” EHL, nr 1330

Leijonhufvud, Christer, Melander, Kristoffer (2008) ”*Nyckeltalens jämförbarhet - faktorer i hållbarhetsredovisningens ständiga utveckling*” EHL, nr 13545

## **Muntliga källor**

Andersson, Lina & Ekberg, Åsa, KPMG, 2008-12-12.

Baumgarts, Marie, Ernst & Young, 2008-12-17.

Enell, Magnus, International Institute of Industrial Environmental Economics, 2008-12-22

Larsson, Lars-Olle, Öhrlings PricewaterhouseCoopers, 2008-12-15

## Elektroniska källor

[http://www.atlascopco.se/Images/Atlas%20Copco%20Arsredovisning%202007\\_tcm44-510292.pdf](http://www.atlascopco.se/Images/Atlas%20Copco%20Arsredovisning%202007_tcm44-510292.pdf) 2009-01-07

<http://www.corporateregoster.com> 2009-01-07

<http://www.finansanalytiker.se/pdf/SFFs%20Rekommendation%20om%20Corporate%20Responsibility.pdf> 2009-01-07

<http://www.globalreporting.org/AboutGRI/> 2008-11-14

<http://www.globalreporting.org/AboutGRI/WhatWeDo/> 2008-11-14

<http://www.globalreporting.org/AboutGRI/WhatWeDo/OurHistory/> 2008-11-14

[http://www.hm.com/se/fretagsansvar/arbetsfrhllandenileverantrskedjan\\_supplychain.nhtml](http://www.hm.com/se/fretagsansvar/arbetsfrhllandenileverantrskedjan_supplychain.nhtml) 2009-01-07

[http://www.hm.com/se/fretagsansvar/arbetsfrhllandenileverantrskedjan/versynavleverantrskedjan/uppflijningfabrik\\_monotoringarticle2.nhtml](http://www.hm.com/se/fretagsansvar/arbetsfrhllandenileverantrskedjan/versynavleverantrskedjan/uppflijningfabrik_monotoringarticle2.nhtml) 2009-01-07

<http://www.kpmg.se/pages/105440.html> 2009-01-07

[http://www.ne.se.ludwig.lub.lu.se/artikel/207672?i\\_h\\_word=agenda](http://www.ne.se.ludwig.lub.lu.se/artikel/207672?i_h_word=agenda) 2009-01-07

<http://www.ne.se.ludwig.lub.lu.se/artikel/109191> 2009-01-07

[http://nyhetskanalen.se/1.717710/2008/11/12/missforhallanden\\_pa\\_h\\_m\\_fabrik?firstComment=5](http://nyhetskanalen.se/1.717710/2008/11/12/missforhallanden_pa_h_m_fabrik?firstComment=5) 2009-01-07

[http://www.pwc.com/extweb/challenges.nsf/docid/cca8ec29c34fdc9f802570dc0039dd68/\\$file/basta\\_hallbarhetsredovisning\\_2007.pdf](http://www.pwc.com/extweb/challenges.nsf/docid/cca8ec29c34fdc9f802570dc0039dd68/$file/basta_hallbarhetsredovisning_2007.pdf) 2008-12-12

<http://www.regeringen.se/sb/d/9737/a/93467> 2009-01-07

[http://www.sca.com/Documents/sv/Env\\_Reports/Sustainability\\_Report\\_2007\\_sv.pdf](http://www.sca.com/Documents/sv/Env_Reports/Sustainability_Report_2007_sv.pdf) 2009-01-07

[http://www.svd.se/nyheter/inrikes/artikel\\_258925.svd](http://www.svd.se/nyheter/inrikes/artikel_258925.svd) 2009-01-07

<http://www.volvo.com/group/sweden/sv-se/sustainability/prizes/prizes.htm> 2008-12-12

## INTERVJUFRÅGOR – REVISIONSBYRÅER

### Inledning/bakgrund

Vem är ni? Kan ni kort berätta om

- Roller
- Arbetsuppgifter

Är rapporterna ni granskar gjorda utifrån GRI?

- Andel GRI
- Finns det något annat normsystem som är vanligt förekommande?
- Finns det någon skillnad i omfattning utformning om de är gjorda utifrån GRI eller inte?
- Finns det någon skillnad i kvalitet om de är gjorda utifrån GRI eller inte

Vem har gjort rapporterna som ni granskar?

- Företaget/ledningen själva?
- Företaget/ledningen själva med hjälp av andra experter/sakkunniga?
- Företaget/ledningen själva med hjälp av den egna revisionsbyrån?
- Företaget/ledningen själva med hjälp av annan revisionsbyrå/redovisningsbyrå?
- Annan än företaget/ledningen själva, i så fall vilka?
- Finns det några generella skillnader beroende på vem som gjort/medverkat till rapporten?

### Granskning

Hur har granskningen av hållbarhetsredovisningen utvecklats i Sverige?

- Omfattning
- Kvalitet



- Kompetens
- Enligt RevR6 eller AA1000

Kan man se några trender just nu?

- Standarder och lagar
- Redovisning
- Granskning
- Aktörer
- Intressenter

Vilka standarder/regler granskar ni hållbarhetsredovisningen utifrån?

- I huvudsak
- Kompletterande riktlinjer

Vilken kompetens krävs för att kunna granska hållbarhetsredovisning?

- Samma person som granskar hela?
- Olika personer på olika områden, t ex miljö, arbetsrätt?
- Externa ”experter” till hjälp?
- Hur ser revisionsbyråns kompetens ut (specialisering inom olika delar av CSR)?
- Fördel/nackdel om det är samma bolag som granskar ordinarie årsbokslut. I exempelvis Sandvik är det samme revisor som står för revisionen och hållbarhetsrevisionen.

Finns det andra än revisionsbyråerna som granskar?

- Vilka?
- Vilken kompetens?

Kan ni kort beskriva hur en granskning av en hållbarhetsredovisning går till?

- Nivå
- Omfattning (hela/delar)
- Process
- Involverade parter
- Målgrupp

Vad är syftet med granskningen?

- Varför granska?
- Kvalitetsstämpel?
- Vilka intressenter tillgodoses
- Kan ni kort utveckla om ni tycker att RevR6 räcker för att tillfredsställa intressenterna

## Utveckling

Hur är granskningen av hållbarhetsredovisningen i Sverige ur ett internationellt perspektiv?

- Kvalitet
- Kompetens
- Frekvens
- ”Tyngd”

Vilken anser ni är den/dem troligaste orsaken/orsakerna till att det är så få hållbarhetsredovisningar som är bestyrkta?

Finns det någon internationell samverkan?

- På vilka nivåer?
- I vilken form?
- Ser ni något land internationellt som föregångsland?
- Finns det några behov för internationella riktlinjer vad avser granskningen?

Framtiden/hur ser det ut om fem år.

- Andel GRI
- Andel bestyrkta
- Omfattning av granskningen
- Andra granskare än revisionsbolagen
- Val av standard RevR6 eller AA1000
- Vad vill FAR/SRS genom utnämningarna till bästa hållbarhetsredovisningar
- Annat

### INTERVJUFRÅGOR – EJ REVISORER

#### Vem är du?

- Bakgrund
- Kompetens
- Roll
- Arbetsuppgifter

#### Hållbarhetsredovisning

- Finns det några alternativ bland svenska företag till att redovisa enligt GRI:s principer?
- Vilka brister finns det med GRI?
- Hur ligger Sverige till i ett internationellt perspektiv när det gäller hållbarhetsredovisningar?
- Varför skall företagen hållbarhetsredovisa (extern/intern nytta, vilka är det som manar på)?

#### Granskning/bestyrkande

- Vilken kompetens krävs för att kunna granska hållbarhetsredovisning?
- Finns det andra än revisionsbyråerna som granskar?
- Sker granskning på annat sätt än enligt RevR6?
- Vad är syftet med granskningen?
- Tillgodoses syftet i dagsläget
- Finns det andra sätt att tillgodose syftet?
- Finns det någon internationell samverkan?
- Hur kan man nå en europeisk/internationell standard?
- Finns det några föregångsländer?

## Utveckling/framtid

- Hur har utvecklingen av hållbarhetsredovisningen och granskningen/bestyrkandet av densamma varit i Sverige under de senaste tio åren?
- Hur ser det ut om fem år (andel företag som har hållbarhetsredovisning, omfattning av hållbarhetsredovisningen, andel bestyrkta/granskade, revisionsstandard mm)?