



LUNDS UNIVERSITET
Ekonomihögskolan

Företagsekonomiska Institutionen
FEKN90, Företagsekonomi
Examensarbete på Civilekonomprogrammet
VT 2014

En intern önskan eller ett externt krav

- Företagens beslutsfaktorer angående
bestyrkning av hållbarhetsredovisning

Författare

Josefin Ollermark

Johan Olsson

Handledare

Amanda Sonnerfeldt

Sammanfattning

Uppsatsens titel:	En intern önskan eller ett externt krav - Företagens beslutsfaktorer angående bestyrkning av hållbarhetsredovisning
Seminariedatum:	26 maj 2014
Ämne/kurs:	FEKN90, Examensarbete magisternivå, 30 hp.
Författare:	Josefin Ollermark & Johan Olsson
Handledare:	Amanda Sonnerfeldt
Nyckelord:	Bestyrkning av hållbarhetsredovisning, extern granskning, hållbarhetsredovisning, hållbart företagande.
Frågeställning:	Från företagets perspektiv varför väljer de att ha bestyrkning av sin hållbarhetsredovisning och hur väljer de granskningens omfattning?
Syfte:	Vårt syfte med studien är att öka förståelsen till svenska företags motiv till att anlita en extern granskare samt hur de väljer sin bestyrkare. Vidare har vi för avsikt att studera företagets beslutsfaktorer för granskningsnivån samt bestyrkandeuppdragets fokusområden.
Metod:	En kvalitativ studie med en övervägande induktiv ansats där bestyrkningsrapporter från tio företag har granskats samt representanter från respektive företag har intervjuats.
Empiri:	Det empiriska materialet grundar sig på intervjuer med tio företag samt dokumentstudier av bestyrkningsrapporter som respektive företag publicerat genom åren.
Slutsatser:	Statliga företag tenderar att välja bestyrkning på grund av att det är ägarens krav. De privata företagen har olika motiv men flertalet av motiven kan indirekt kopplas till att ökad trovärdighet samt förbättrad rapportering. Företag väljer sin finansiella revisor till bestyrkare. Flertalet faktorer ligger bakom beslutet men dominerande är att det är enklast/mest rationellt, revisorn är en lämplig granskare, att synergieffekter kan uppstå mellan granskningstjänsterna samt ekonomiska skäl. Majoriteten av alla företag väljer den lägsta granskningsnivån (översiktlig granskning) med hänsyn till granskningsuppdragets resursanspråk samt efter en bedömning av nyttan mot kostnaden kopplat till de olika nivåerna. När det gäller företagets påverkan om vad bestyrkaren ska granska tenderar de statliga företagen att ta en mer passiv roll medan de privata företagen tar en mer aktiv roll. Den dominerande faktorn för valet av granskningsområde är att välja områden som företagen upplever kan förbättras.

Abstract

Title:	An internal wish or an external demand – companies' decision factors regarding assurance of sustainability reports
Seminar date:	May 26, 2014
Course:	Master thesis in business administration, 30 University Credit Points (30 ECTS).
Authors:	Josefin Ollermark & Johan Olsson
Advisor:	Amanda Sonnerfeldt
Key words:	Sustainability assurance, third-party assurance, sustainability reporting, CSR.
Research questions:	From the companies' perspective, why do they want sustainability assurance and how do they choose the scope of the assurance engagement?
Purpose:	Our purpose of this study is to increase the understanding why Swedish companies commission assurance on their sustainability reports and how they choose their assurance provider. Furthermore, we intend to study which decision factors the companies consider when they decide the review level and what areas they want the assurance provider to focus on.
Methodology:	A qualitative study with predominantly an inductive approach where assurance reports from ten companies were reviewed and representatives from each company were interviewed
Empirical foundation:	The empirical material is based on interviews with ten companies, and document studies of assurance reports that each company has published over the years.
Conclusions:	State owned companies tend to commission assurance because it is requested by the owner. The private companies have different reasons but most of the reasons can indirectly be linked to increased credibility and improved reporting. Companies choose the same assurance provider for sustainability reports as for their financial reports. Several factors are mentioned but dominant is that it is easiest /most rational, the auditor is an appropriate reviewer, financial reasons and that synergies can arise between the two services. The majority of companies choose the lowest level of assurance (limited review) with regard to the resource requirements and an assessment of the benefits and costs associated with the different levels. When it comes to corporate influence on what the assurance provider shall examine the state owned companies tend to be more passive while the private companies are more active. The dominant factor in the selection of assurance area is to select areas that companies feel can be improved.

Förord

Först och främst vill vi rikta ett stort tack till vår kära handledare Amanda Sonnerfeldt för hennes brinnande engagemang och all hennes kunskap på området som hon har delat med sig i med- och motvind. Hennes råd och tips under resans gång hade vi inte kunnat vara utan! Vidare vill vi tacka alla våra respondenter som glatt ställde upp på våra intervjuer trots deras fullbokade kalendrar. Vi riktar särskilt tack till Milla Bjerke & Cecilia Hedin, Lernia; Malin Brännvall & Kurt Lindqvist, LKAB; Lars Kenneth Dahlgvist, Handelsbanken; Helena Hjelström, Folksam; Rosman Jahja, Trelleborg; Lars-Olle Larsson, Swedfund; Mari-Ann Levin Pölde, Samhall; Johan Sandström, Green Cargo; Zenita Strandängers, Svenska spel & Lars Strömberg, Holmen.

Vi vill också skicka ett särskilt hjärtligt tack till båda våra respektive familjer för att de tålmodigt väntat på oss när vi suttit försjunkna vid våra datorer. För allt deras stöd och hjälp i stort och smått under denna period – det har varit guld värt!

Sist men inte minst vill vi tacka alla personer som korrekturläst vår uppsats och alla de som på ett eller annat sätt bidragit till denna uppsats.

Lund, 26 maj 2014

Josefin Ollermark

Johan Olsson

Förkortningar

AICPA	the American Institute of Certified Public Accountants
BAH	bestyrkning av hållbarhetsredovisning
Big Four	Deloitte, EY, KPMG och PwC
et al.	med flera
FN	Förenta Nationerna
GRI	Global Reporting Initiative
IAASB	International Auditing and Assurance Standards Board
IFAC	International Federation of Accountants
KG	Kombinerad granskning
SR	Samma revisor
UN	United Nations
ÖG	Översiktlig granskning

Lagtext

ABL	Aktiebolagslag (2005:551)
BFL	Bokföringslag (1999:1078)
ÅRL	Årsredovisningslag (1995:1554)

Innehållsförteckning

1 Inledning.....	1
1.1 Bakgrund	1
1.2 Problemdiskussion.....	3
1.3 Problemformulering	4
1.4 Syfte	5
1.5 Målgrupp	5
1.6 Avgränsning	5
1.7 Definitioner	6
1.8 Disposition.....	8
2 Metod	9
2.1 Kvalitativ metod	9
2.2 Forskningsdesign.....	9
2.2.1 Förhållandet mellan primärdata och litteratur	11
2.2.2 Semistandardiserade och ostrukturerade intervjuer.....	11
2.2.3 Kombinationen dokumentstudie och intervjuer	12
2.2.4 Begränsningar i forskningsdesign	13
2.3 Urvalsprocessen.....	13
2.4 Analys av styrkningsrapporterna	15
2.5 Intervjuer	15
2.5.1 Intervjufrågorna.....	15
2.5.2 Intervjuprocessen.....	16
2.5.3 Respondenterna	17
2.5.4 Analys av intervjuerna.....	18
2.6 Litteratursökning	18
2.7 Forskningsetik	19
2.8 Uppsatsens trovärdighet	19
2.8.1 Tillförlitlighet	20
2.8.2 Överförbarhet	21
2.8.3 Pålitlighet.....	21
2.8.4 Konfirmering/bekräftelse	22
2.9 Källkritik	22
2.9.1 Primärkällor.....	22
2.9.2 Litteraturkällor.....	23
3 Litteraturstudie & teori.....	25
3.1 Motiv till BAH	25
3.1.1 Internationella studier.....	25

3.1.1.1 Företag som väljer bestyrkning - karaktäristika	25
3.1.2 Svenska företags motiv.....	26
3.2 Val av bestyrkare.....	27
3.2.1 Internationellt	27
3.2.2 Sverige.....	29
3.3 Granskningens omfattning och begränsningar	30
3.3.1 Internationellt	30
3.3.1.1 Nivå av säkerhet	30
3.3.1.2 Omfattningen.....	31
3.3.1.3 Adressaten/Mottagaren av bestyrkningsrapporten	32
3.3.2 Sverige.....	33
3.3.2.1 Beslutsmakten	33
3.3.2.2 Bestyrkningsprocessen och omfattningen	34
3.3.2.3 Granskningsfokus.....	36
3.3.2.4 Resurser.....	36
3.4 Kritik till litteratur	37
3.5 Generell teori om revision.....	38
3.5.1 Audit explosion	39
3.5.2 Framväxten av bestyrkningstjänsten	39
3.5.3 Skillnaden gentemot finansiell revision	40
3.6 Institutionell teori	41
4 Institutionalialia.....	43
4.1 GRI.....	43
4.1.1 Historia	43
4.1.2 Hållbarhetsredovisningen och verktygen	43
4.1.3 Bestyrkande	44
4.2 RevR6.....	45
4.2.1 Utveckling mot REVR6	45
4.3 AA1000 AS	47
5 Empiri.....	48
5.1 Presentation av företagen	48
5.2 Motiv till bestyrkning.....	49
5.2.1 Statliga företag	49
5.2.2 Privata företag	50
5.2.3 Översikt	51
5.3 Bestyrkaren.....	51
5.3.1 Statliga företag	52

5.3.2 Privata företag	54
5.3.3 Översikt	56
5.4 Granskningsnivån.....	57
5.4.1 Statliga företag	57
5.4.2 Privata företag	60
5.4.3 Översikt	62
5.5 Granskningsområde.....	63
5.5.1 Statliga företag	63
5.5.2 Privata företag	66
5.5.3 Översikt	68
6 Diskussion och analys	70
6.1 Bestyrkning	70
6.1.1 Analys utifrån teori.....	70
6.1.1.1 Trovärdighetsteorin	70
6.1.1.2 Institutionell teori	72
6.1.1.2.1 Reglerande strukturer	72
6.1.1.2.2 Normativa strukturer	73
6.1.1.2.3 Kognitiva strukturer.....	73
6.1.1.2.4 Samspel	74
6.1.1.3 Samband mellan trovärdighetsteorin och institutionell teori.....	74
6.2 Bestyrkaren.....	75
6.2.1 Bestyrkarens roll.....	75
6.2.2 Bestyrkare.....	77
6.2.2.1 Kostnaden för bestyrkingsuppdraget.....	80
6.3 Granskningsnivå.....	81
6.3.1 Beslutsfaktorer för granskningsnivå.....	81
6.3.2 Framtid	85
6.4 Granskningsområde.....	86
6.4.1 Delaktighet i beslutsprocessen	86
6.4.2 Beslutsfaktorer granskningsområde	88
6.5 Översikt	90
7 Slutsats	93
7.1 Slutsatser	93
7.1.1 Kritik mot studien.....	95
7.1.2 Fortsatt forskning	95
Referenser.....	97
Bilaga 1 – Trend för BAH i Sverige 1995-2007	102

Bilaga 2 Intervjufrågorna	103
Bilaga 3 Lagstiftningen i Sverige	105
Bilaga 4 Företagens syn på hållbar utveckling och hållbarhetsredovisning.....	106
Bilaga 5 Artikel	112

1 Inledning

I detta kapitel presenteras bakgrunden och problemdiskussionen till det valda ämnet och de mynnar ut i studiens frågeställningar samt syfte. Därefter berörs uppsatsens avgränsningar och definitioner fastslås.

1.1 Bakgrund

Med stora företag som driver den ekonomiska aktivitet som hotar planetens hållbarhet ökar betydelsen att veta om dessa företag är hållbara (Gray, 2006). Beets och Souther kunde redan 1999 konstatera att företagens intressenter har ett ökat intresse för hållbarhetsredovisningar. Idag väljer 93 procent av de 250 största företagen i världen att hållbarhetsredovisa (KPMG, 2013). Adams (2002) kunde genom en genomgång av litteratur på området konstatera att det publika trycket på att rapportera samt att företagen vill framstå som tillförlitliga inför sina intressenter var en viktig orsak till företagens hållbarhetsredovisning.

Som med all redovisning finns det en risk att mottagaren misstror den och önskar få den granskad (Power, 1999). Faktum är att det har funnits och finns fortfarande kritik mot företagens hållbarhetsrapporter. Deegan och Rankin (1996) kom fram till att företag enbart producerar information som är gynnsam mot deras image (så kallad greenwashing). Gray (2006) konstaterar att hållbarhetsredovisningen är knapphändig. Även bland intressenter existerar det en skepsis gentemot företagens hållbarhetsrapportering (Tilt, 2007). Med tanke på kritiken är det inte konstigt att notera att det finns en del som menar att den informationsasymmetri som finns mellan vad företagen rapporterar och vad företaget verkligen gör har ökat behovet av en extern granskning av hållbarhetsredovisningen (så kallad bestyrkning) (Gray, 2000; Laufer, 2003). BAH upplevs vara viktig för att öka trovärdigheten kring företagens hållbarhetsarbete (se bland annat Adams & Evans, 2004; Deegan, Cooper & Shelly, 2006; Junior, Best & Cotter, 2014).

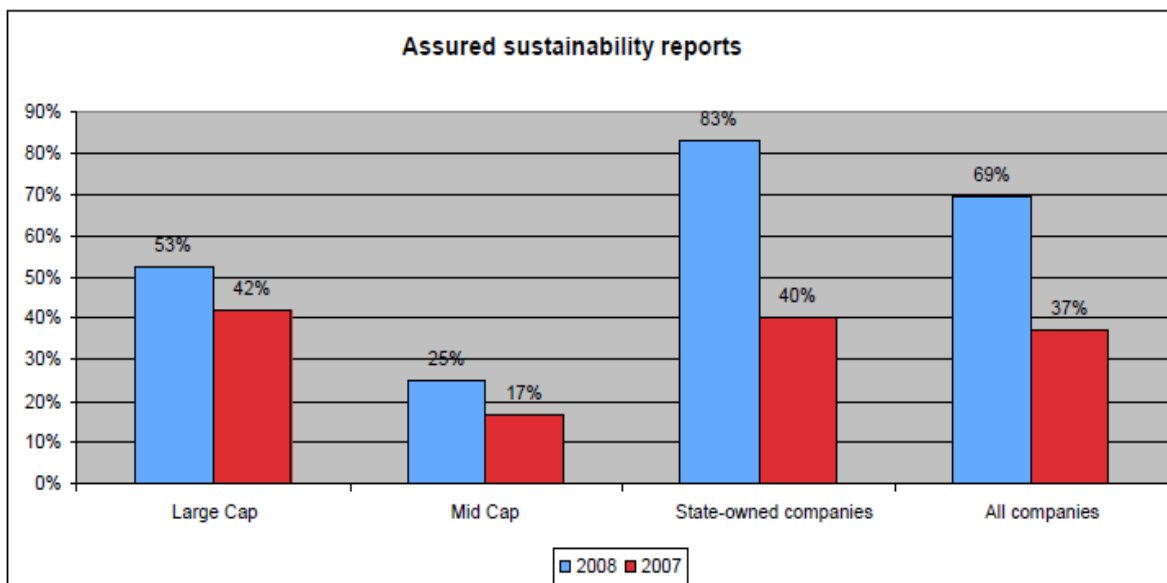
Bestyrkningstjänsten är en skapelse av professionen som ville utöka sin portfölj med tjänster till sina klienter (Elliot, 1997) (se mer i kapitel 3). Revisionen kan sägas ha erbjudit en lösning på problemet med hållbarhetsredovisningen baserad på idén om revision, det vill säga den normativa syn av revision som en åtgärd att göra information mer trovärdig (Power, 1999).

Även om det finns kritik riktad mot företagens hållbarhetsredovisningar är BAH i största grad ett frivillig val för företagen (Adams & Evans, 2004). Det är dock en ökande trend att företag väljer att bestyrka sina hållbarhetsrapporter. År 2002 lät 29 procent av världens 250 största företag en extern part att granska rapporterna (KPMG, 2005). Idag är motsvarande siffra 59 procent (KPMG, 2013). Dock har andelen bestyrkta hållbarhetsrapporter i förhållande till antalet hållbarhetsrapporter som produceras bara ökat från 29 procent 2002 till cirka 36 procent 2010 (Junior, Best & Cotter, 2014).

I Sverige har trenden för BAH inte pekat spikrak uppåt hela tiden, utan skulle enligt oss kunna beskrivas lite som en berg- och dalbana. De första hållbarhetsrapporterna som bestyrktes i Sverige var 1995 (Tan-Sonnerfeldt, 2011) och därefter har år med ökat antal bestyrkta rapporter varvats med år med minskat antal bestyrkta rapporter, se bilaga 1. Vad som också är slående är att bestyrkningsutföraren i majoriteten av fallen är en revisor. The Big Four hade hela 86 procent av marknadsandelarna gällande bestyrkningsuppdragen i Sverige 2010 (Tan-Sonnerfeldt, 2011).

Fram till 2007 hade bara cirka 20 företag i Sverige låtit sina hållbarhetsrapporter bestyrkas (Tan-Sonnerfeldt, 2011), men året därefter ändrades kontexten kring BAH i Sverige. 2008 började riktlinjer gälla för svenska statligt ägda bolag (se bilaga 3) vilket fått fler företag att använda sig av bestyrkning. I ett underlag baserat på företag som publicerade separata hållbarhetsrapporter noterades en ökning av bestyrkta rapporter från 37 till 69 procent mellan år 2007 och 2008 (Larsson, 2009). Tittar man på de olika företagskategorierna i figur 1.1 är ökningen störst bland de statliga bolagen.

THE PORTION OF ASSURED SUSTAINABILITY REPORTS IS INCREASING



Figur 1.1. Utvecklingen över bestyrkta hållbarhetsrapporter i Sverige 2007-2008 (Källa: Larsson, 2009).

Ovan redogjorda statistik visar på en optimistisk ökande trend. Dock vill vi påpeka att BAH inte är ett allmänt utbrett fenomen utan endast gäller en minoritet av alla företag, både i Sverige och internationellt. KPMG:s statistik gäller som ovan nämnt bara 250 företag medan den svenska bestyrkningstrenden 2007-2008 enbart inkluderar 59 företag (Larsson, 2009).

Vi finner att BAH är ett viktigt ämne att beröra med tanke på företagens stora möjligheter att påverka samhällets hållbara utveckling i kombination med ovanstående beskrivna kritik angående företagens hållbarhetsredovisning. Vad som gör ämnet ännu mer intressant är att vi kan se hur den svenska kartan för BAH håller på att skrivas om. Dels tillkomsten av de statliga riktlinjerna och dels i en allmän ökande trend.

1.2 Problemdiskussion

De statliga riktlinjerna berör endast en liten del av alla företag i Sverige; BAH är fortfarande i stor utsträckning ett frivilligt val för företagen i ren allmänhet, även för statliga företag eftersom riktlinjerna inte är lagstadgade krav. Bestyrkningsvalets prägel av frivillighet kombinerat med att så få företag faktiskt väljer denna granskning gör det intressant att försöka förstå företagens motiv till BAH. Dessutom vill vi tydligt poängtera att bestyrkning och revision är två helt olika granskningar (se kapitel tre). Bestyrkningstjänsten är svagt teoretiserad och bygger huvudsakligen på revisionsteori (se kapitel tre).

Företag som väljer bort bestyrkning anser att det inte finns något värde med denna granskning (Park & Brorson, 2005; Solem & Svensson, 2012). Företagen menar att det är en kostsam tjänst som inte intressenterna efterfrågar (Park & Brorson, 2005; Solem & Svensson, 2012) och att tillförlitlighet kan skapas genom andra handlingar (Park & Brorson, 2005). Hur tänker då de företag som väljer att ha bestyrkning? Både Park och Brorson (2005) samt Tan-Sonnerfeldt (2011) har funnit att företagen ville öka hållbarhetsredovisningens trovärdighet. Tan-Sonnerfeldt (2011) fann även att företagen önskade förbättra sin hållbarhetsrapportering. Vi har dock ovan kunnat beskriva hur landskapet runt bestyrkningsuppdragen har förändrats från att ha varit en tveksam berg- och dalbana-liknande utveckling till en stigande trend. Detta gör det intressant att undersöka om tidigare studiers resultat fortfarande gäller eller om andra motiv har dykt upp. Kanske påverkar företagen varandra nu när BAH har blivit mer vanlig? Kanske är intressenter mer medvetna om eventuella problem med hållbarhetsredovisningen och kräver granskning?

Även om BAH har funnits några år och det är en stigande trend finns det dock inte så mycket forskning på området (Hasan et al., 2005). Vår litteraturstudie i kapitel tre visar att den forskning som finns är framför allt breddstudier baserade på de offentligt publicerade bestyrkningsrapporterna. Denna forskning (bland annat Deegan, Cooper & Shelly, 2006; Kolk och Perego, 2010; Mock, Stroh & Swartz, 2007; Simnett, Vanstraelen & Chua, 2009 - se kapitel tre) är fokuserad på trender på ett mer övergripligt plan och går således inte djupare in på BAH. Bestyrkningsrapporterna erbjuder dessutom bara begränsad information vilket har skapat en efterfråga på mer djupgående studier (O'Dwyer & Owen, 2005). Endast Park och Brorson (2005) samt Tan-Sonnerfeldt (2011), som nämndes ovan, har genomfört djupstudier på området. Båda dessa sistnämnda studier gällde svenska förhållanden. Däremot finns ingen studie som belyser företagens beslutsfaktorer trots att litteraturen beskriver det som att företagen har stor makt över bestyrkningsuppdraget (Ball, Owen & Gray, 2000; Adams & Evans, 2004; O'Dwyer & Owen, 2005).

1.3 Problemformulering

Med beaktande av problemdiskussionen ovan lyder vår övergripande problemformulering enligt följande:

Från företagens perspektiv, varför väljer de att ha bestyrkning av sin hållbarhetsredovisning och hur väljer de granskningens omfattning?

Huvudfrågan har delats in i följande två delfrågor:

- Vad är motiven till att företagen låter en extern part granska deras hållbarhetsredovisning?
- Vilka är företagens beslutsfaktorer för valet av bestyrkare, bestyrkningens nivå samt granskningsområde?

1.4 Syfte

Vårt syfte med studien är att öka förståelsen till svenska företags motiv till att anlita en extern granskare. Eftersom bestyrkningsuppdrag kan utföras av flertalet olika aktörer är vi nyfikna på vad som är avgörande för företagen när de väljer sin bestyrkare. Vidare har vi för avsikt att studera hur företagen resonerar kring granskningsnivån de väljer samt hur delaktiga företagen är i beslutsprocessen vad gäller bestyrkandeuppdragets fokusområden. Vi ämnar analysera om det förekommer ett mönster i företagets beslutsfaktorer och delaktighet i beslutsprocessen samt vilka likheter och skillnader som förekommer mellan statliga och privata företag.

1.5 Målgrupp

Vår undersökning riktar sig till akademiker och studenter som har hållbarhetsredovisning och bestyrkning av hållbarhetsredovisning som forskningsområde. Även revisorer eller andra externa parter som granskar hållbarhetsrapporter kan ha nytta av vår undersökning. Vidare kan personer som finner ämnet intressant ha glädje av vår studie.

1.6 Avgränsning

Vår problemformulering har ett svenskt perspektiv vilket således avgränsar oss till att enbart undersöka företag som är registrerade och/eller har sitt säte i Sverige, både privata och statligt ägda företag som verkar under marknadsmässiga förhållanden. Vår studie kommer att granska företag som har hållbarhetsrapporter som är separata eller är sammanhållna med den finansiella årsredovisningen, förutsatt att det finns en separat utfärdad bestyrkanderapport.

Studien omfattar företagens rapporter, från de först utgivna till och med verksamhetsåret 2013. Eftersom en del av våra medverkande företag började hållbarhetsredovisa vid olika tidpunkter kommer således startåret att skiljas åt mellan företagen.

Vår studie avgränsar sig enbart till att besvara problemformuleringen utifrån företagens perspektiv. Bestyrkarna arbetar nära företagen vid vissa beslut rörande bestyrkningsuppdraget men eftersom det är företagens beslutsfaktorer vi fokuserar på har vi utelämnat bestyrkarnas syn på företagens beslutsfaktorer.

Ett bestyrkningsuppdrag förutsätter att det finns en hållbarhetsredovisning. Dock har vi inte valt att inkludera företagens beslutsfaktorer för att välja att hållbarhetsredovisa eftersom det ligger utanför vårt fokusområde.

Vi har ovan beskrivit att vi kommer studera företagens beslutsfaktorer för BAH samt detaljer i hur bestyrkningsuppdraget ska se ut. Däremot kommer vi inte att fördjupa oss i hur beslutsprocessen ser ut för företagen. Därtill kommer vi inte studera varför företag väljer bort bestyrkning.

1.7 Definitioner

För att tydliggöra vad vi menar med en del centrala begrepp i vår uppsats ska vi här nedan definiera dem.

Hållbar utveckling: “Sustainable development is development that meets the needs of the present without compromising the ability of future generations to meet their own needs” (UN, 1987, s. 37). Hållbar utveckling handlar om följande tre dimensioner: miljömässig, social och ekonomisk hållbarhet (UN, 1987).

Hållbarhetsredovisning: Vi väljer att använda den definition som finns i 5 § RevR 6 Bestyrkande av hållbarhetsredovisning:

”Ett dokument riktat till avsedda användare i vilket det rapporterade företaget redovisar såväl sitt förhållningssätt till hållbar utveckling som aktiviteter, händelser och resultat som avser företagets arbete med hållbar utveckling under rapporte-

ringsperioden. En hållbarhetsredovisning kan ha många namn, t.ex. miljöredovisning, social redovisning, Corporate Social Responsibility (CSR)-redovisning, ansvarsredovisning eller triple bottom line-redovisning” (FAR, 2011, s. 737).

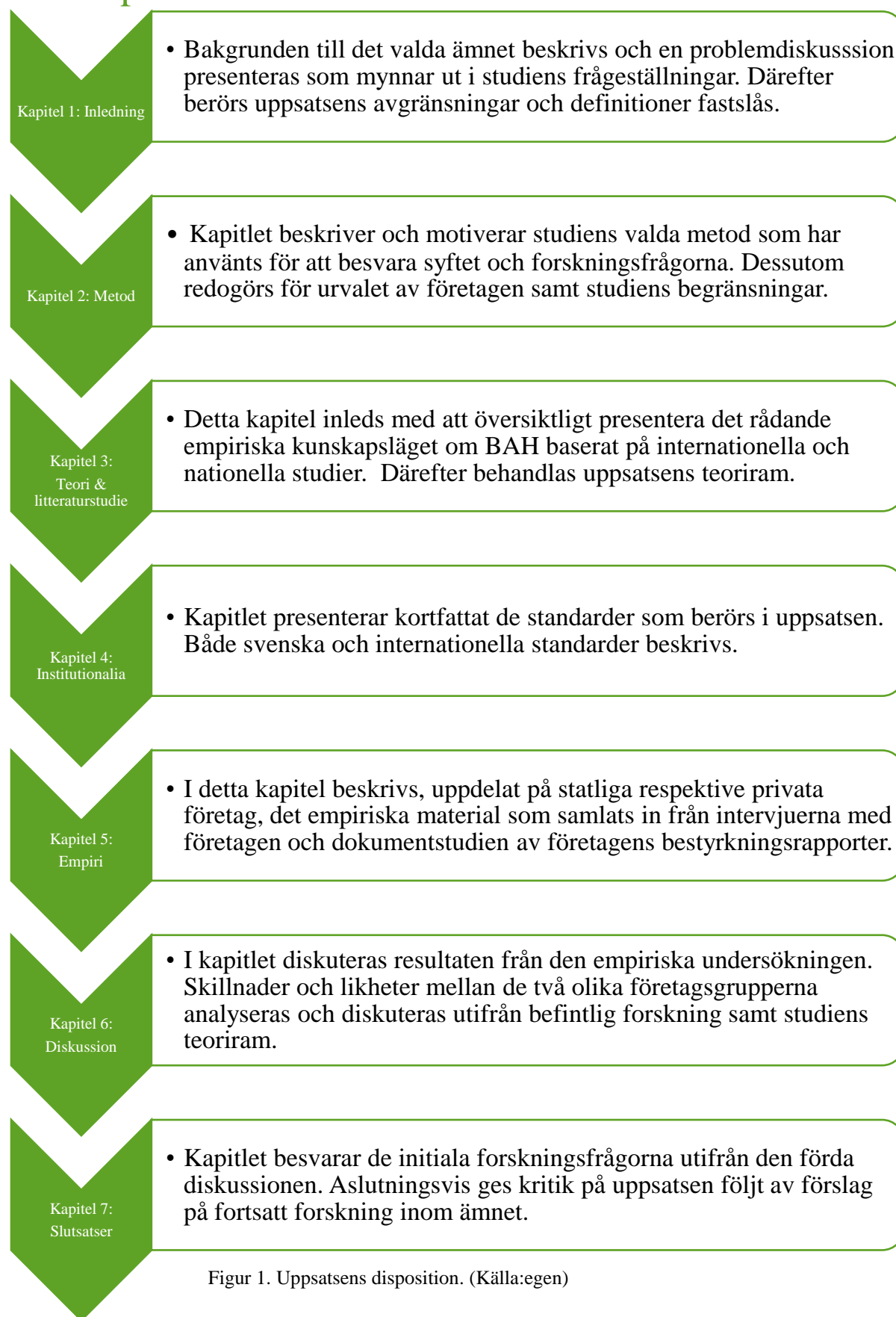
Det handlar således om icke-finansiell information som berör sociala och miljömässiga aspekter.

Bestyrkningsuppdrag: Vi väljer att använda definitionen som används av FAR:s *Ramverk för bestyrkandeuppdrag* då vår studie har ett svenskt perspektiv:

“Med ett bestyrkandeuppdrag menas ett uppdrag där en revisor uttalar en slutsats som utformats så att den ökar graden av tilltro hos andra avsedda användare än den ansvariga parten till det resultat som har kommit fram när ett sakförhållande bedömts eller beräknats med tillämpning av kriterier” (FAR, 2011, s. 11).

Intressenter: Det finns en uppsjö av olika definitioner av begreppet intressent (Friedman & Miles, 2006) Vi använder Freemans väletablerade definition (Friedman & Miles, 2006; Mitchell, Agle & Wood, 1997):“any group or individual who can affect or is affected by the achievement of the organization's objectives” (Freeman, 1984, s. 46). Fritt översatt på svenska omfattar således begreppet intressent de grupper och individer som påverkar eller påverkas av en organisations måluppfyllelse.

1.8 Disposition



Figur 1. Uppsatsens disposition. (Källa:egen)

2 Metod

I detta kapitel ska vi gå igenom hur vi har gått tillväga för att genomföra vår studie i syfte att besvara vår frågeställning. Vi kommer redogöra för vår valda metod, dess styrkor och begränsningar samt hur vi gjort vårt urval av de företag som deltagit i vår undersökning.

2.1 Kvalitativ metod

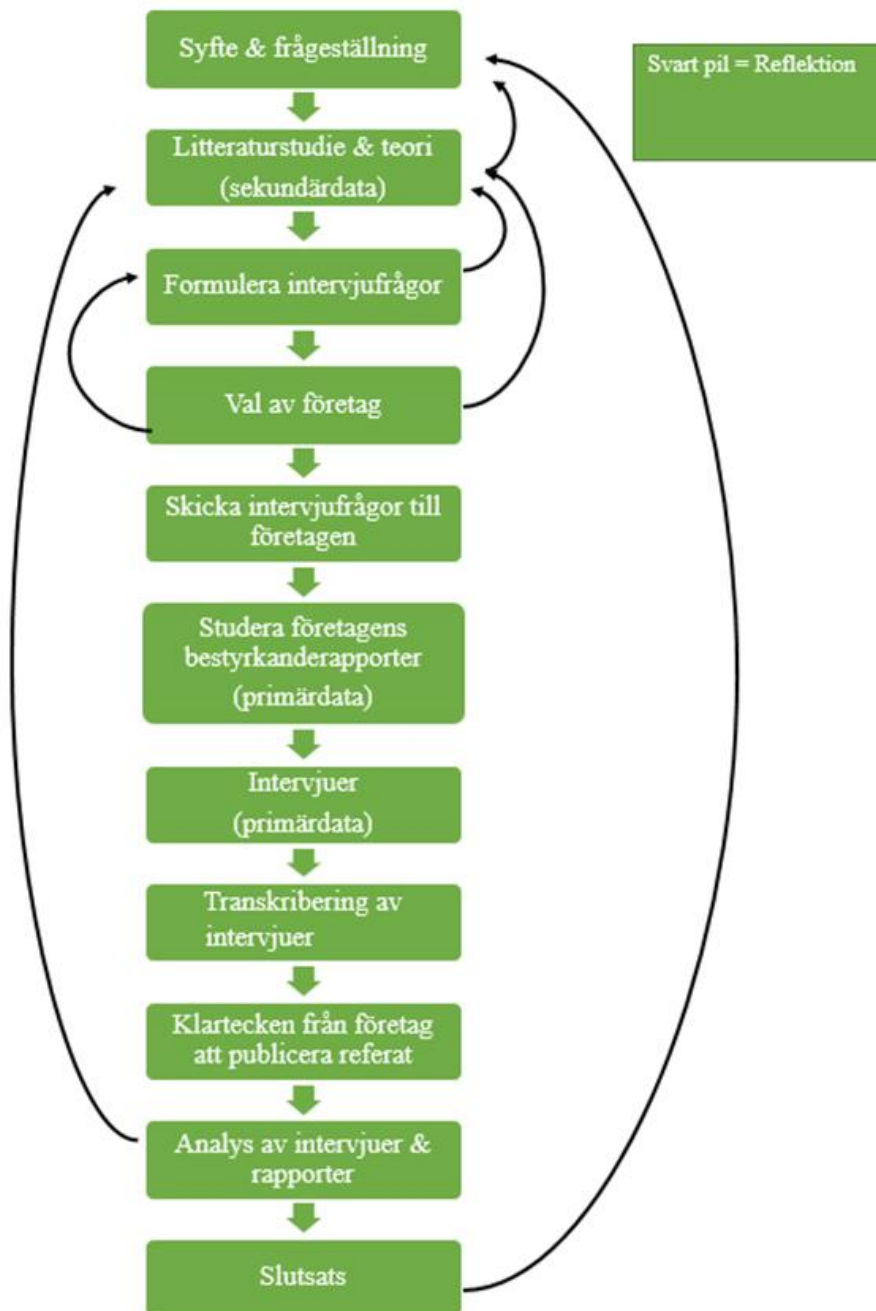
Vårt syfte har varit att öka förståelsen för hur företagen resonerar kring deras motiv till valet att ha BAH samt ta reda på företagens beslutsfaktorer angående bestyrkningens utformning i termer av bestyrkare, granskningsnivå samt granskningsområde. Utifrån vårt syfte har vi kunnat härleda att vår analysenhet är företag med fokus på denna grupps beslutsfattande. För att kunna förstå hur företagen tänker och varför företagen kommer fram till sina beslut blir deras beskrivningar det centrala för oss. För att ta reda på detta har vi intervjuat företag samt analyserat utvalda delar i revisorernas bestyrkanderapporter. Vår uppsats kommer således att bygga sin grund på analyserandet av ord vilket ger vår studie en kvalitativ karaktär (Bryman & Bell, 2013).

I vår studie har vi använt teorier som ramverk för vår studie. Teorierna har fungerat som ett medel för oss att förstå fenomenet BAH och även hjälpt oss att indirekt utveckla de frågor vi skulle ställa till företagen vi intervjuade. Vårt syfte med vår studie var således inte att pröva teorierna vilket gjorde att vi rörde oss bort från den deduktiva ansatsen. Vi har studerat ett relativt utforskat område vilket gör att vår undersökning kan ge nya infallsvinklar som kan komma att läggas till befintlig forskning. De observationer vi gjorde av verkligheten har vi analyserat och utifrån det har vi kunnat dra vissa generaliserande slutsatser. Eftersom vår undersökning var ämnad för att skapa ny kunskap för att fylla gap i forskningen har vi valt en mer induktiv ansats.

2.2 Forskningsdesign

För att angripa vårt syfte med uppsatsen har ett genomgående arbetssätt varit att utforska omgivningen istället för att bara beskriva den. På så sätt har vi fokuserat på att undersöka våra forskningsfrågor djupt istället för att undersöka dem brett.

För att besvara våra forskningsfrågor har vi använt oss av primärkällor och litteratur. Den sistnämnda berör all den litteratur och empiriska material om företags hållbarhetsredovisning samt BAH som vi tagit del av under studiens gång. Vad gäller primärkällor har vi använt oss av två stycken, nämligen intervjuer samt dokument i form av företagens bestyrkanderapporter. Hela arbetsmetoden kan summeras i nedanstående figur och beskrivs mer utförligt i resten av kapitlet.



Figur 2.1 Arbetsföljden för vår uppsats. (Källa: egen).

2.2.1 Förhållandet mellan primärdata och litteratur

Litteraturkällorna i form av litteratur och empiriskt material som vi har använt oss av har varit en utgångspunkt samt gett oss en förståelse för vårt valda ämne. Utifrån litteraturkällorna har vi kunnat inventera den befintliga kunskapen och upptäckt kvarstående frågetecken inom området. Med hjälp av litteraturkällorna har vi således kunnat identifiera vår studies utredningsproblem. Vår problemformulering och syfte med studien har i sin tur påverkat vårt val av vilken metod vi valde att använda. Som tidigare nämnts föll valet på en kombination av dokumentstudie och intervjuer.

Inför varje intervju har vi tittat igenom företagets bestyrkanderapport för respektive år för att få vetskap i omfattningen av BAH, vem som är bestyrkaren och om de har bytt bestyrkare under årens lopp. Detta har gett oss en förförståelse om företagets förhållande till BAH inför vår intervju samt hjälpt oss i att ställa företagsspecifika frågor. Dokumentstudien har kort sagt tjänat som en ingång till intervjuerna. Vår analys baseras på resultaten från våra två primärkällor, jämförelser med befintlig forskning och empiriskt material samt kopplingar till vårt teoretiska ramverk. Med våra slutsatser har vi byggt på den befintliga kunskapen på området i enlighet med vår övervägande induktiva ansats. Förhållandet mellan våra primär- respektive litteraturkällor i vår studie visas i figur 2.1.

2.2.2 Semistandardiserade och ostrukturerade intervjuer

Våra intervjuer har baserats på en intervjumall (se bilaga 2) där det finns frågor som vi har ställt till alla respondenter. Mallen har fungerat som en ingångspunkt till ämnet BAH som våra intervjuer har fokuserat på. Dessa frågor har vi behövt komplettera med följdfrågor så som "kan du utveckla det?" samt specifika frågor som är anpassade utifrån respektive respondents svar. Dessa företagsspecifika frågor har bland annat haft sin källa utifrån vår analys av företagets bestyrkanderapport för respektive år där vi har funnit intressanta aspekter som vi velat fråga vidare om.

Ovanstående upplägg har givit oss möjligheten att få fylliga svar från respondenterna baserat på de underliggande teman som vi på förhand ville ha svar på. Samtidigt fick vi en viss struktur på våra frågor som var fördelaktig när vi, i ett senare skede, skulle dra slutsatser kring svaren på frågorna. Således har våra intervjuer varit semistandardiserade (Lundahl & Skärvad,

1992). Detta överensstämmer mycket väl med att intervjuer inom kvalitativ metod ofta är relativt flexibla; det finns en tyngd på respondenternas egna uppfattningar och ståndpunkter samt möjlighet till fylligare svar än som är fallet med intervjuer inom kvantitativ metod (Bryman & Bell, 2013).

Det finns en ytterligare dimension som man kan kategorisera intervjuer på. Dimensionen gäller om intervjuerna är strukturerade eller ostrukturerade. Även om det finns likheter mellan intervjuens standardiseringsgrad och strukturering betyder inte dessa begrepp samma sak (Lundahl & Skärvad, 1992). Vår intervjumall har varit flexibel då den har givit oss frihet att kunna gå ifrån frågorna för att ställa följdfrågor. Detta har givit oss en smidig intervjuprocess. Med hänsyn till intervjuernas utpräglade flexibilitet samt att vi inte enbart har ställt informationssökande frågor utan även dialogutvecklande kan våra intervjuer kategoriseras som ostrukturerade (Lundahl & Skärvad, 1992).

2.2.3 Kombinationen dokumentstudie och intervjuer

Vår valda kombination beror på att vi inte har funnit det tillfredsställande med enbart en av dessa två alternativ. Genom att granska rapporter har vi kunnat fånga upp den förändring som sker över tid på ett mer tillförlitligt sätt än genom intervjuer. Vissa av företagen som vi valt har utgett hållbarhetsredovisningar under många år. Detta innebär att den person som idag är ansvarig för hållbarhetsarbetet kanske inte alltid har varit den ansvariga och således kommer den personen inte kunna svara på frågor som rör den historiska utvecklingen. Dock har rapporterna sina begränsningar i förhållande till vår frågeställning. Eftersom vi har valt en djupstudie har vi behövt intervju företag i syfte att nå djupare in i företagen, särskilt med tanke på att vi vill studera företagets beslutsfaktorer vilket är av mer intern karaktär.

Genom att studera bestyrkningsrapporterna har vi fått en historisk tillbakablick och genom en intervju har vi fått mer nutidsrelaterad data. Vi har använt dessa två primärkällor tillsammans eftersom de har kompletterat varandra enligt vårt ovanstående resonemang. Mer om hur vi har använt dessa två primärkällor i förhållande till varandra framkommer nedan och i figuren 2.1.

2.2.4 Begränsningar i forskningsdesign

En relevant metod för att angripa våra forskningsfrågor hade varit att observera företagen i deras beslutsprocess för att kunna ta del av deras beslutsfaktorer i verkligheten. Detta har dock inte varit möjligt med tanke på att när vår studie startade var företagen redan uppe i granskningen och beslut hade redan fattats. Samtidigt är vi medvetna om observationer inte enbart hade räckt. För det första behöver inte företagens beslutsfaktorer muntligt presenteras på exempelvis ett möte eftersom det kan vara en person som beslutar om frågorna. För det andra behöver inte alla bakomliggande faktorer eller resonemang tydligt framgå i beslutsprocessen. Därför bedömer vi det som att vi inte enbart hade kunnat använda oss av fältstudier för att tillfredsställande besvara forskningsfrågorna, utan hade behövt komplettera det med intervjuer av personer. Eftersom det inte var möjligt för oss att genomföra observationer eftersom företagen redan hade fattat sina beslut var det aldrig aktuellt för oss att tillfråga företagen om vi hade fått lov att genomföra observationer. Det är inte säkert att företagen hade godkänt tillträde för oss. Således föll valet på att besvara våra forskningsfrågor med hjälp av intervjuer och dokumentstudier vilket har beskrivits ovan.

2.3 Urvalsprocessen

Vårt urval av de företag som har deltagit i vår studie grundas först och främst på vår valda avgränsning. Med avgränsningen som utgångspunkt identifierade vi lämpliga företag. Identifieringen har utgått från GRI:s The Sustainability Disclosure Database. I vår sökning i databasen har vi räknat med alla de svenska företag som antingen har varit noterade eller haft sitt säte i Sverige samt haft bestyrkning i 2012 års årsredovisning eller hållbarhetsrapport. Att vi har utgått från 2012 års rapporter beror på att när vi gjorde identifieringen var inte företagens 2013 års rapporter utgivna. Att vi har valt GRI:s databas beror på att den inte enbart täcker in företags hållbarhetsrapporter som är upprättade enligt GRI utan innehåller även hållbarhetsrapporter som inte är upprättade enligt GRI:s riktlinjer. Vi har även använt Regeringskansliets lista (Regeringskansliet, 2014) över företag ägda av staten. Denna lista är en heltäckande lista över alla statliga företag som finns i Sverige, varför den varit ett bra underlag att utgå ifrån. Eftersom vi även är intresserade av skillnaderna mellan privata respektive statliga företag på marknadsmässiga villkor har vi varit noggranna med att få företag från de olika kategorierna. Vi har således utgått ifrån att få flera företag att medverka från de två respektive kategorierna. Vi valde att göra en särskiljning mellan de statligt ägda företagen och de privata företagen

eftersom de statliga företagen har riktlinjer som mer eller mindre tvingar dem att hållbarhetsredovisa och bestyrka den (se vidare i bilaga 3).

Utifrån ovan använda hjälpmedel kunde vi identifiera 69 stycken företag varav tre bortföll (se tabell 2.1) eftersom deras bestyrkta hållbarhetsrapporter inte var tillgängliga på deras hemsidor.

Vi tog kontakt med de 66 stycken identifierade företagen för att få dem att medverka i vår studie. En vecka senare skickade vi även ut en påminnelse. 20 företag svarade att de var positiva till att delta i studien, fördelade på sex stycken privata företag samt 14 statliga företag (se tabell 2.2). Eftersom vår studie är djup snarare än bredd och med hänsyn till vår undersöknings tidsramar har vi funnit att tio företag är en rimlig nivå. För att få ner antal företag till tio gjorde vi ett slumpmässigt urval i respektive kategori av företag. Att vi bedömde att proportionen fyra privata företag och sex statliga företag är en lämplig grupp är för att enstaka företag inte återspeglar populationens sammansättning. Dessutom anser vi att en större mängd statliga företag speglar verkligheten på ett bättre sätt eftersom det är fler statliga företag som ägnar sig åt BAH än privata företag. Därför bedömer vi underlaget som tillfredställande.

Form av företag	Antal identifierade företag	Antal bortfall	Antal tillfrågade
Privata företag	22 st	2 st	20 st
Statligt ägda företag under marknadsmässiga villkor	47 st	1 st	46 st
Totalt antal företag	69 st	3 st	66 st

Tabell 2.1 Tabell över identifierade respektive tillfrågade företag (Källa: egen)

Form av företag	Antal svarande	Antal medverkande företag	Namn på medverkande företag
Privata företag	6 st	4 st	Trelleborg, Handelsbanken, Holmen, Folksam
Statligt ägda företag under marknadsmässiga villkor	14 st	6 st	Green cargo, Lernia, LKAB, Samhall, Svenska spel, Swedfund,
Antal företag	20 st	10 st	

Tabell 2.2 Tabell över antal svarande företag respektive medverkande företag (Källa: egen)

2.4 Analys av bestyrkningsrapporterna

Vid analysen av hållbarhetsrapporterna har vi enbart fokuserat på bestyrkanderapporten. Underlaget för genomgången av varje bestyrkanderapport har varit följande:

Bestyrkanderapport:
Granskningens omfattning (nivå av bestyrkandegrad)
Bestyrkningsutförare

Tabell 2.3 De delar vi analyserar i bestyrkanderapporten. (Källa: egen).

Anledningen till att vi har valt att analysera företagets bestyrkanderapporter är att vi bedömer att det ger en djupare dimension av hur besluten har formats över tid.

2.5 Intervjuer

2.5.1 Intervjufrågorna

När vi utvecklade våra intervjufrågor tog vi utgångspunkt från våra ställda forskningsfrågor. Våra frågeställningar berör företagets motiv, beslutsfaktorer, omfattningen av BAH och dessa aspekter har vi bakat in i intervjufrågorna. Den litteratur och det empiriska material vi läst in oss på om ämnet har också påverkat utvecklandet av våra frågor i intervjumallen. Även de teorier vi valt att använda som ramverk för vår studie har hjälpt oss i utvecklandet av våra intervjufrågor (se ovan under 2.1). Vår djupa och utforskande karaktär på vår studie har också påverkat vår formulering av frågorna till att bli mer öppna.

Även om vår studie behandlar BAH har vi ändå en fråga som berör företagets syn på dess ansvar för hållbar utveckling samt två frågor som rör företagets hållbarhetsredovisning. Dessa tre frågor har vi inkluderat för att få bakgrundsfakta och således förstå företagets BAH ännu bättre. Dessutom fyller dessa frågor tillsammans med inledningsfrågorna kring respondentens arbetsuppgifter med mera även en ytterligare funktion. Frågorna har fungerat som upptakten till kärnfrågorna och att göra alla medverkande i intervjun “varma i kläderna” och bekväma med situationen. För företagets svar på dessa tre frågor se bilaga 4.

2.5.2 Intervjuprocessen

Intervjuerna har ägt rum från och med vecka 11 till och med vecka 15 år 2014 med personal som är ansvarig för miljö- eller hållbarhetsredovisning eller som kommer i kontakt med våra frågeställningar i sina arbetsuppgifter (se tabell 2.4). Några dagar innan varje intervju har vi distribuerat vår intervjuguide till varje respondent. Frågorna är av en öppen karaktär och beroende på ansvarsfördelningen inom företaget kan frågorna beröra andra personer. Genom att skicka frågorna i förväg har respondenten kunnat fundera igenom frågorna i lugn och ro och eventuellt ta reda på mer innehåll från kollegor. Vår förhoppning är att vårt tillvägagångssätt har gett oss naturliga och rättvisa svar på frågorna.

För att genomföra intervjuerna har vi använt oss av telefon och i de fall det varit möjligt har vi använt oss av Skype med videobild för att försöka nå samma känsla som vid en fysisk intervju. Vi bedömer att det hade varit fysiskt omöjligt med tanke på projektets kostnads- och tidsbegränsningar att genomföra alla intervjuerna öga mot öga. Detta med tanke på att våra respondenter har befunnit sig på spridda geografiska ställen runt om i Sverige.

Med tanke på karaktären av våra intervjuer har vi använt oss av en digital diktafon för att ostört kunna genomföra intervjuerna. Utan en digital diktafonapparat skulle vår uppmärksamhet avledas från vår dialog med respondenterna genom att vi skulle behöva nedteckna samtals gång.

Företag	Respondent	Metod	Datum	Tid
Swedfund	Lars-Olle Larsson	Skype	2014-03-13 kl 14:00	01:05:07
			2014-03-18 kl 9:00	00:12:09
Samhall	Mari-Ann Levin Pölde	Telefon	2014-03-18 kl 13:00	00:29:04
Trelleborg	Rosman Jahja	Telefon	2014-03-25 kl 13:10	00:47:39
Green Cargo	Johan Sandström	Telefon	2014-03-26 kl 10:00	00:21:46
Holmen	Lars Strömberg	Telefon	2014-04-01 kl 09:15	00:47:01
Folksam	Helena Hjelström	Telefon	2014-04-01 kl 10:00	00:30:16
Handelsbanken	Lars Kenneth Dahlqvist	Telefon	2014-04-01 kl 13:00	00:39:14
Svenska spel	Zenita Strandänger	Telefon	2014-04-02 kl 10:10	00:30:01
LKAB	Malin Brännvall	Telefon	2014-04-02 kl 13:00	00:23:08

Lernia	Milla Bjerke och Cecilia Hedin	Telefon	2014-04-03 kl 10:00	00:30:44
LKAB	Kurt Lindqvist	Telefon	2014-04-10 kl 10:00	00:18:48

Tabell 2.4 Översikt över studiens intervju tillfällen. (Källa: egen).

2.5.3 Respondenterna

Alla respondenter, förutom Kurt Lindqvist (LKAB), arbetar med att ta fram respektive företags hållbarhetsredovisning och har genom sina positioner en god inblick och förståelse för företagets BAH.

Företag	Respondent	Titel	Antal år i tjänsten
Folksam	Helena Hjelström	Kommunikatör på informationsavdelningen	2
Green Cargo	Johan Sandström	Miljöchef/hållbarhetschef	14
Handelsbanken	Lars Kenneth Dahlqvist	Arbetar på avdelningen Investor relations	7-8
Holmen	Lars Strömberg	Chef för miljöfrågor och hållbarhetsfrågor	13
Lernia	Milla Bjerke	Ansvarar för inköp, lokaler/utrustning och CSR, en del är att ansvara för hållbarhetsarbetet	1
Lernia	Cecilia Hedin	Redaktör/skribent med internkommunikation och ekonomisk information och är den som ansvarar för hållbarhetsredovisningen	2,5
LKAB	Kurt Lindqvist	Koncernredovisningschef	2
LKAB	Malin Brännvall	Avdelningschef på avdelningen för hållbar utveckling	2
Samhall	Mari-Ann Levin Pölde	Hållbarhetschef.	Har arbetat med GRI-hållbarhetsredovisningen sedan 2008.
Svenska spel	Zenita Strandängers	Miljöchef	7-8
Swedfund	Lars-Olle Larsson	Senior Manager på ESG (Environmental Social governance) affairs	2

Trelleborg	Rosman Jahja	Communications Manager	7
-------------------	-----------------	------------------------	---

Tabell 2.5 Översikt över respondenterna, deras befattning samt antal år i tjänsten. (Källa: egen).

2.5.4 Analys av intervjuerna

Intervjuerna har en grundläggande funktion i insamlandet av data till vår uppsats. För att få fram denna data har vi spelat in intervjuerna genom en digital diktafon och sedan överfört dem som praktiska ljudfiler till en dator. På datorn har vi sedan kunnat lyssna på intervjuerna upprepade tillfällen. För att lättare kunna uppfatta nyckelord har vi valt att efter varje intervju transkribera dem till text. Vårt syfte har inte varit att återge samtalet ordagrant och vissa bitar av respondentens svar som vi funnit icke relevanta har vi exkluderat t.ex. utfyllnadsord som "hm". Vår transkribering är fördelaktig då vi får användning av fler sinnen än bara hörseln i arbetet med analysen vilket gör att man blir mer engagerad och insatt i arbetsprocessen.

Efter transkriberingen har vi kategoriserat respondenternas svar efter motiv till BAH, bestyrkaren, granskningsnivå och granskningsområden (se kapitel fem. Detta harmoniserar med våra forskningsfrågor).

2.6 Litteratursökning

För att kunna inventera befintlig kunskap inom vårt valda ämne har vi genomfört en litteratursökning. Till detta ändamål har vi använt olika resurser som Lunds Universitet tillhandahåller. För att söka efter artiklar har vi använt oss av LUBserch. Till en början sökte vi ganska brett genom olika begrepp på området så som assurance, sustainability assurance, assurance statements, assurance for sustainability report, assurance provider, triple bottom line, social accounting, sustainability reporting, sustainability report. Efter hand som vi fick mer kunskap kunde vi precisera sökningen till specifika nyckelord samt författare som var centrala på området. Den största ingångskällan till våra mer specifika sökningar har varit referenser i de artiklar vi läst. Vi har i största mån avgränsat artiklarna till de som är så kallade "peer reviewed". Även vår handledare har tipsat oss om relevanta författare och artiklar. En annan resurs från Lunds Universitet som vi använt oss av för att söka efter böcker har varit bibliotekskatalogen Lovisa. I den mån artiklar och andra vetenskapliga journaler inte funnits tillgängliga via Lunds universitet har vi använt oss av Google Scholar och e-böcker. Via Libris Uppsök har vi skannat av svenska studenters uppsatser inom området.

2.7 Forskningsetik

Något som vi har prioriterat i vår undersökning har varit att ha ett etiskt förhållningssätt gentemot de respondenter vi har varit i kontakt med. För det första har vi varit noga med att i början av varje intervju fråga om vi får lov att spela in intervjun på vår diktafon eftersom alla inte är bekväma med att någon spelar in då det kanske kan användas i annat syfte än rent vetenskapligt. Vårt syfte har varit och är vetenskapligt och vi respekterar varje individs svar och garanterar att materialet inte kommer att användas i annat syfte. För det andra har vi även varit tydliga med att vi inte har valt att anonymisera respondenters svar.

En åtgärd som ligger i linje med vårt etiska förhållningssätt och som även har bidragit till att höja kvaliteten på den empiri vi samlat in från intervjuerna har varit att låta varje respondent få ge klartecken före publicering av respektive text. Det har varit viktigt för oss eftersom, inspelningen till trots, det är lätt att missuppfatta fakta som respondenten säger vilket kan leda till felaktigheter och påverkar uppsatsens trovärdighet negativt. Dessutom har vi valt att använda en del citat och då anser vi att det är viktigt att respondenten kan stå för dem även efteråt så att det inte bara var något som av ren tillfällighet råkade komma med i den bearbetade texten. Genom att respondenten godkänner vår text om företaget före publicering minimerar vi den risken samt risken för felaktig fakta och trovärdigheten ökar, anser vi.

2.8 Uppsatsens trovärdighet

Bryman & Bell (2013) har sammanställt forskning av Lincoln & Guba (1985) och Guba & Lincoln (1994) som menar att kvaliteten på kvalitativ forskning inte kan bedömas på samma kriterier som kvantitativ forskning. Istället bedöms kvaliteten efter uppsatsens trovärdighet och äkthet. Bryman & Bell (2013) beskriver att äkthet uppfattas som mer provokativt och har inte heller skapat något större inflytande varför vi kommer att fokusera på trovärdigheten. Trovärdigheten delas i sin tur upp i:

Trovärdighetens beståndsdelar	Motsvarighet inom kvantitativ metod
Tillförlitlighet	Intern validitet
Överförbarhet	Extern validitet
Pålitlighet	Reliabilitet
Konfirmering/bekräftelse	Objektivitet

Tabell 2.5 Trovärdighetens beståndsdelar (Källa: Bryman & Bell, 2013, s. 402).

Det har varit vår ambition att uppfylla alla delar och kommer därför att gå igenom dem närmare nedan.

2.8.1 Tillförlitlighet

Graden av tillförlighet i forskningens beskrivning avgör hur omgivningen kommer att acceptera studien eller ej (Bryman & Bell, 2013). För att öka tillförlitligheten till vår studie har vi använt oss av respondentvalidering (Bryman & Bell, 2013). Som vi ovan nämnt har varje respondenterna fått godkänna våra referat av sin respektive intervju eftersom vi anser att varje respondent skulle få ha vetorätt över det som publiceras. Det handlar om en människas åsikt och det är viktigt att denna får ha bestämmanderätt över den eftersom det kan bli missuppfattningar i kommunikationen. Denna risk har vi på så sätt kunnat eliminera. En del kritik till respondentvalidering handlar om att respondenten lätt blir defensiv i sina uttalanden och vill censurera vissa delar (Bryman & Bell, 2013). Vi bedömer att detta inte har haft någon inverkan på våra resultat.

En annan metod som vi har använt oss utav för att öka trovärdigheten är datatriangulering (Bryman & Bell, 2013) genom att vi har kombinerat intervjuer med en granskning av respektive företags bestyrkningsrapporter. Detta har gjort det möjligt att jämföra och dubbelkontrollera till viss del den data vi har samlat in. Baserat på denna kontroll bedömer vi att vår data är enhetlig och får medhåll av varandra samtidigt som vi har minskat risken att data har påverkats av oss eller respondenten.

Vi har också ökat vår studies trovärdighet genom att inte anonymisera de företag samt respondenter som har medverkat i vår studie.

2.8.2 Överförbarhet

Studier inom kvalitativ forskning är i normalfallet studier av en liten grupp/individer som har något gemensamt, fokus ligger alltså på djup (Bryman & Bell, 2013). Vår studie är inget undantag utan vi har som tidigare nämnt gjort en djupstudie, då detta efterfrågats. Vår uppgift har varit att producera fylliga eller täta redogörelser av kulturen (i det här fallet kulturen kring beslutsfaktorer) medan överförbarheten av resultaten beror på forskningens underlag (Bryman & Bell, 2013). Då vi har använt oss utav en bredd av företag från olika branscher och konstellationer samt intervjuat personer med jämlik kunskap på området anser vi att vår studie kan generaliseras till det underlag vi har använt oss av. Vi är dock medvetna om att på grund av det begränsade underlaget kan det vara svårt att dra generaliseringar från alla våra slutsatser till företag i övriga Sverige. Samtidigt täcker vi in en del av populationen av företag (se under 2.3 Urvalsprocessen) som bestyrker sina hållbarhetsredovisningar i Sverige varför vi tror att det går att göra vissa generaliseringar utifrån vårt resultat. Dessutom finns det möjlighet att våra resultat tack vare sin fylliga bakgrund kan komma att användas i andra studier samt att våra resultat kan ge en bra indikation på hur företag tänker kring våra frågor.

2.8.3 Pålitlighet

Pålitlighet handlar om att forskaren ska se till att det “skapas en fullständig och tillgänglig redogörelse av alla faser av forskningsprocessen” (Bryman & Bell, 2013, s. 405). Sedan ska en extern part till exempel kollegor fungera som granskare och granska under processens gång samt vid slutet (Bryman & Bell, 2013). I vårt arbete med uppsatsen har det varit ett naturligt inslag med olika former av granskning från utomstående parter. Detta har skett genom olika peer reviews från andra uppsatsskrivande studenter och av vår handledare som granskat och kritiskt ifrågasatt uppsatsens innehåll. En annan parameter är att vi i vår arbetsgång försökt vara objektiva till det vi ser och samtidigt kritiskt ifrågasätta olika fakta. En viktig källa till vår data har varit intervjuer och här har vi testat pålitligheten genom att gå ifrån vår intervjuguide under intervjuerna och formulera om frågorna för att se om vi fick samma svar som vi fick på frågan som vi hade i intervjuguiden, vilket också var fallet. En annan omständighet som påverkar pålitligheten positivt är det faktum att vi varit två kollegor som skrivit uppsatsen tillsammans, då vi hela tiden kunnat granska varandra och självständigt kunna tänka för att sedan kontrollera så att vi får fram samma resultat. Kort sagt minimerar vi risken

att vi har tolkat verkligheten felaktig utifrån vår analys av respondenters svar. För att sumera gör vi därför bedömningen att vår studie har god pålitlighet.

2.8.4 Konfirmering/bekräftelse

Att uppnå fullständig objektivitet i samhällelig forskning är svårt, varför konfirmering handlar om att säkerställa att forskaren handlat i god tro (Bryman & Bell, 2013). Vi försäkrar att vi inte medvetet låtit våra personliga värderingar eller teoretiska inriktning låtit påverka studiens resultat genom att vi som nämnt ovan försökt vara objektiva. Vi anser att det faktum att vi använt oss av öppna frågor i våra intervjuer samt att vår handledare kontrollerat dem påverkat objektiviteten i positiv mening. Övriga hot mot objektiviteten anser vi har eliminerats genom de kontrollfunktioner och granskningar som vår uppsats genomgått (se föregående stycken).

2.9 Källkritik

Ett led i att behålla en god trovärdighet på uppsatsen är dels att kontrollera och reflektera över våra primärkällor men även våra sekundärkällor.

2.9.1 Primärkällor

En förutsättning för att vår studie ska bli trovärdig är att vi är beroende av korrekta svar från våra respondenter och att dessa har varit objektiva i sina svar. För att garantera detta har vi vidtagit åtgärder som går att läsa om under 2.8 Trovärdighet. Dock vill vi ändå diskutera problematiken som vi har varit medvetna om under arbetets gång. Ett problem kan vara att respondenten har andra motiv eller intressen med intervjun som inte är av vetenskaplig natur. De har således ett intresse att framställa den egna personen på ett sätt som kan väntas vara socialt accepterat i socialt betydande frågor (Alvesson, 2011). Vi är medvetna om att det kan finnas starka egenintressen hos företagen när de intervjuas eftersom respondenten kan påverka svaren oavsiktligt eller avsiktligt för att på olika sätt försköna bilden av företaget i marknadsföringssyfte. En annan risk som hänger ihop med detta är att respondenten avsiktligt kvarhåller information för att inte skada företaget. Detta är risker vi varit medvetna om när vi bearbetat intervjuerna. Mot bakgrund av detta har vi omsorgsfullt formulerat våra frågor. Vi har dessutom granskat intervjuerna under vår bearbetning av dem samt skalat bort allt som

inte har en direkt anknytning till våra frågor. Avslutningsvis har vi även beaktat att vi i vissa fall enbart intervjuat en person från varje företag.

En ytterligare begränsning med att använda intervjuer tar sin utgångspunkt i att förklara ett fenomen i ord. Detta eftersom kunskaper kan vara av en mer underförstådd karaktär eller anses som väldigt komplexa att berätta om på en begränsad tid till en främling (Alvesson 2011). För vår del kan det handla om att svaren kan vara av en komplex natur och därmed vara svåra att återge i ord. Vi tror dock att genom att ställa följdfrågor och göra en grundlig insamling av dokument kan vi eliminera detta problem till en mer acceptabel nivå. Dessutom bryter vi ner frågorna till mindre delfrågor så att de inte blir så omfattande vid första anblicken.

Intervjuer ställer även krav på själva intervjuaren. Enligt Jacobsen (1993) är en av de vanligaste orsakerna till att intervjuer blir misslyckade att utfrågaren inte lyssnar tillräckligt mycket. Detta innebär att man, förutom att höra och uppfatta, även ska vara engagerad och uppmärksam på samtalet, något som kräver betydligt mer energi till skillnad mot att bara höra. För att vi ska kunna lyssna tillräckligt mycket har vi genomfört intervjuerna i enkla rum avskilda från störningsmoment. Vi har dessutom tagit pauser emellan våra intervjupass. Ett hjälpmedel vi använt oss av är en digital diktafon med vilken vi har kunnat spela in samtalen för att sedan i efterhand kunna gå tillbaka och finna viktiga meningar till vår empiri och analys.

I fråga om bestyrkningsrapporterna har vi bedömt dem som väldigt trovärdiga med tanke på att det är en extern part i förhållande till företagen som skrivit dem samt att det är ett dokument som har publicerats offentligt. Därtill upplever vi inte att det vi tittar på i bestyrkningsrapporterna (se ovan under 2.4) är särskilt utsatta för vinkling eller felaktigheter.

2.9.2 Litteraturkällor

Kvaliteten på sekundärkällorna påverkar studiens trovärdighet och det har därför varit väsentligt för oss att kontinuerligt hålla ett kritiskt förhållningssätt till de källor vi samlar in. Vi har använt oss av framstående forskare på området och deras böcker och artiklar. Dessa bedömer vi som tillförlitliga och har hög trovärdighet. En ambition från vår sida har också varit att alla artiklar vi använt oss av ska vara peer reviewed vilket höjer trovärdigheten på materialet. Vi har också i den uträkning det varit möjligt begränsat vår inhämtning av artiklar att enbart

omfatta ansedda tidskrifter/journaler. Detta eftersom det är vår uppfattning att kraven för att en artikel ska bli publicerad i dessa kanaler är relativt höga, vilket har en positiv inverkan på tillförlitligheten. Däremot bedömer vi att det inte finns så mycket material som behandlar vårt område och vår frågeställning varför vi ibland har fått göra en bedömning att använda artiklar från andra källor. Vi bedömer samtidigt att detta inte har skett i någon betydande omfattning och därmed har kunnat påverka studiens resultat. Det faktum att det inte finns så mycket material på vårt område gör också att vi ibland har fått använda verk som kan anses som något gamla i datum. Däremot behöver inte alltid bristen på material leda till att vi använder äldre verk utan i vissa fall har det handlat om grundläggande teorier m.m. som är aktuella än idag och således fortfarande har ett värde även om vi reflekterat över teoriernas värde i en ständigt föränderlig värld. De ibland något äldre datumen kan också förklaras genom att vi strävat att gå tillbaka till ursprungskällan. I övrigt har vi haft som mål att använda så nya källor som möjligt. Det knapphändiga forskningsunderlaget på vårt område kan även förklara varför vi ibland använt endast ett par enstaka källor under vissa avsnitt. Dock har det varit centralt för oss att forskningsunderlaget är relevant och har god kvalitet istället för att använda underlag som kan anses som icke relevanta för vår studie.

De lagar, ramverk och standarder vi använt oss av bedömer vi har hög tillförlitlighet. Vi är medvetna om att vi har använt källor som inte kan betraktas som strikt vetenskapliga, men dessa har vi använt mycket sparsamt. Vi vill särskilt nämna den statistik vi använt från KPMG i det inledande kapitlet. Denna har enbart använts i ett intresseväckande syfte för att övergripligt belysa en trend och skapa en förståelse hos läsaren. Vi har dessutom kompletterat den berörda källan med andra sekundärkällor som indikerar samma utveckling samt har vi själva fått denna uppfattning när vi identifierade företag med BAH. En annan bidragande orsak till att vi tog beslutet att inkludera den aktuella källan i uppsatsen var även att den återkommande publicerats en tid bakåt i tiden vilket vi bedömt som värdefullt för att göra en jämförelse över tid.

I övrigt har vi reflekterat över en annan kritisk punkt nämligen att sekundärkällor samlats in i något annat syfte än den vår uppsats har, men återigen har vi kontrollerat med övriga källor för att garantera att informationen är relevant för vår uppsats och därmed tillförlitlig.

3 Litteraturstudie & teori

Detta kapitel inleds med att översiktligt behandla det rådande empiriska kunskapsläget om BAH. Både internationella och nationella studier beskrivs. Därefter beskrivs uppsatsens teorier, dels teorier om revision och dels institutionell teori.

3.1 Motiv till BAH

3.1.1 Internationella studier

Någon internationell studie som tillfrågat företagen varför de väljer BAH finns inte. Som vi inledningsvis nämnde återkommer tanken om att BAH ökar hållbarhetsrapportens trovärdighet i det empiriska material vi studerat (se bland annat Gray, 2000; Adams & Evans, 2004; Deegan, Cooper & Shelly, 2006; Junior, Best & Cotter, 2014). Även läsare till bestyrkta hållbarhetsrapporter upplever en högre trovärdighet (Hodge, Subramaniam & Stewart, 2009).

3.1.1.1 Företag som väljer bestyrkning - karaktäristika

Även om inte företagens motiv har studerats, finns det studier som analyserat vilka företag som väljer BAH. Dels har vi Simnett, Vanstraelen och Chua (2009) som analyserade 2 113 hållbarhetsrapporter från 2002-2004 från 867 noterade företag från 31 länder. Dels har vi Kolk och Perego (2010) som studerade 341 hållbarhetsrapporterna publicerade av 212 företag från 20 länder. Urvalet baserades på Fortune Global 250 list från åren 1999, 2002 samt 2005. Den förstnämnda studien använde en sekventiell logitmodell medan den sistnämnda använde en logistisk regressionsmodell. Dock ska påpekas att båda studierna dominerades av hållbarhetsrapporter från vissa länder såsom USA och Japan.

Båda Simnett, Vanstraelen och Chua (2009) samt Kolk och Perego (2010) fann att företag som har sin hemvist i ett så kallat intressentorienterat land (code law-land), i kontrast mot aktieägarorienterade länder (common law-länder), har en större tendens att välja bestyrkning. Vidare visade båda studierna att det var mer sannolikt att företag i intressentorienterade länder valde en revisor som granskare.

Simnett, Vanstraelen & Chua (2009) kunde visa att stora företag var signifikant mer benägna att låta sina rapporter bestyrkas jämfört med små företag. Bland företag inom gruv-, energi-

samt finansbranschen var det också mer vanligt att hållbarhetsredovisningen granskats. Detta kopplar författarna till att sådana företag deltar mer i synlig industriell aktivitet och har större social påverkan vilket gör dem mer känsliga. Utifrån ovan nämnda resultat konstaterar Simnett, Vanstraelen & Chua (2009) att företag som har ett större behov att öka intressenternas förtroende kring trovärdigheten kopplad till deras hållbarhetsarbete väljer bestyrkning. Kolk och Perego (2010) fann också att företag som verkar i branscher som är mer känsliga för miljö samt bank- och försäkringsbranschen oftare väljer BAH.

Företag som verkar i länder med sämre fungerande kontrollfunktioner (Kolk & Perego, 2010) låter sina hållbarhetsredovisningar bestyrkas i större utsträckning. Författarna menar att detta resultat bekräftar idén om att bestyrkning fungerar som ett substitut till den bristande eller svagare kontrollfunktionen. Med hjälp av bestyrkningen kan trovärdigheten i hållbarhetsrapporten kontrolleras. Simnett, Vanstraelen och Chua (2009) hade också testat denna faktor i sin studie, men inte funnit belägg för sin hypotes. Vad som gör Kolk och Peregos (2010) slutsatser robusta är att de har analyserat sin data med hjälp av olika modeller utan att deras huvudresultat förändrades.

Kolk och Perego (2010) fann också att det finns en koppling mellan företag som väljer BAH och om det finns en hög institutionell press på att företag tar ett hållbarhetsansvar i landet. Således spelar även graden av medvetenheten om hållbarhet i landet en stor roll.

3.1.2 Svenska företags motiv

Park och Brorson (2005) genomförde en studie på den svenska marknaden om bland annat företagens motiv att välja revision av sin hållbarhetsredovisning. Tolv stycken företag som hade åtminstone ett års erfarenhet av BAH tillfrågades. Bland de flesta företagen kom drivkraften till beslutet att välja BAH inifrån organisationen. Huvudmotivet var en önskan om förbättrad trovärdighet. Några företag som såg sig själva ligga i framkant vad gällde arbetet med hållbarhetsfrågor ansåg att bestyrkningen var ett naturligt val för att behålla sin framträdande position. För företag som verkade i branscher utsatta för offentlig granskning var argumentet att ökad trovärdighet var avgörande i valet att välja en revisor, men också för att man såg det användbart för att svara på intressenternas frågor. Genom att välja revision ville man skydda sin position ifall det skulle bli debatt kring företagets hållbarhetsarbete. En annan anledning som angavs var att man ville förbättra sitt interna rapporteringssystem men även sin

verkliga prestation. Park och Brorson (2005) nämner det hela som en läroprocess för företagen, men även för revisorerna.

Förutom de motiv som framkom i studien diskuterar Park och Brorson (2005) även två andra mer dolda motiv till att anlita en revisor åt sin hållbarhetsredovisning. Det första motivet författarna anger är att företag jämför sig med andra (så kallad benchmarking) i syfte att söka en ledande position på marknaden. Detta skapar i sin tur en press på företagen att också börja med BAH. Det andra dolda motivet som författarna nämner är möjligheten företagen har att vinna priser för sin hållbarhetsredovisning. I dessa sammanhang ses BAH ofta som en faktor som ökar chanserna till ett pris.

Tan-Sonnerfeldt (2011) granskade alla de nio svenska företag, både privata och statligt ägda, som hade BAH efter tillkomsten av RevR6 (2006). Dessa företag var SAS, SKF, SCA, Vin & Sprit, Ericsson, Trelleborg, Sandvik, Green Cargo samt SJ. Av dessa intervjuades sex stycken (inte Green Cargo, Ericsson och SJ) och de motiverade sitt val att ha BAH med att granskningen kan förbättra rapporteringen samt att öka hållbarhetsrapportens trovärdighet (Tan-Sonnerfeldt, 2011). Däremot kunde Tan-Sonnerfeldt (2011) notera att de företag med större omfattande BAH hade ett bredare syfte med bestyrkningen jämfört med de företag som valt en mer begränsande BAH. Syftet hos företagen med begränsad BAH kretsade kring verifiering av data och att förbättra rapporteringen av data. För företagen med mer omfattande granskning var syftet istället att öka hållbarhetsrapportens trovärdighet och förbättra företagets interna processer.

3.2 Val av bestyrkare

3.2.1 Internationellt

Den oreglerade marknaden öppnar upp för företagen att välja mellan olika bestyrkare. Bestyrkarna brukar ofta delas in i revisor respektive icke-revisor (Mock, Strohm & Swartz, 2007) eller revisor respektive konsult (O'Dwyer & Owen, 2005; Deegan, Cooper & Shelly, 2006). Junior, Best och Cotter (2014) identifierade dock ytterligare två grupper i sin studie baserad på 484 organisationers 2010 års hållbarhetsrapporter från 20 länder. Den första "nya" gruppen bestod av flertalet olika oberoende tredje parts granskare. Författarna döpte gruppen till "intressent eller specialist granskning" eftersom majoriteten av granskningarna i denna grupp

bestod av granskare som antingen var en intressentpanel eller en specialist. Den andra “nya” gruppen var “mixad granskningen” vilket beskriver de fall då granskningen kombinerats med en revisor och en icke-revisor eller en revisor och intressentpanel eller specialist.

Knechel et al. (2006) studerade vilka egenskaper (utifrån sju givna) som företagen värdesatte mest hos en bestyrkare samt vilken bestyrkare företagen helst valde för bestyrkandeuppdraget. Författarna tittade på flertalet olika bestyrkandeuppdrag (däribland icke-finansiell information) samt flertalet möjliga bestyrkare. Här ska dock poängteras att studien baserades på enkät-svar från 42 stycken nederländska företag. För det första är Nederländerna ett mer anglosaxiskt land (Knechel et al., 2006) och för det andra bygger studien på svar där företagen hypotetiskt fått bland annat sätta sig in i vilken bestyrkare de skulle ha valt för olika sorters granskningar.

Eftersom vår studie är avgränsad till BAH har vi fokuserat på den del av Knechels et al. (2006) resultat som berör detta. Vidare har vi fokuserat på studiens resultat angående revisorer och konsulter eftersom de är de två bestyrkare som anlitas i Sverige (Tan-Sonnerfeldt, 2011).

Knechel et al. (2006) fann att två av topp tre egenskaper för specifikt revisorer och konsulter överensstämde med varandra, nämligen expertis och det professionella ryktet. Dock ansågs oberoende som viktigare hos revisorerna medan kostnaden var viktigare bland konsulterna. När företagen skulle välja vilken bestyrkare de föredrog för icke-finansiell information var ingenjörskonsulten mest populär. En tredjedel av företagen hade valt denna typ av konsult medan cirka 14 % valt revisorn. Detta kan dock enligt oss förklaras av att man i studien bara fokuserade på enbart miljömässig icke-finansiell information och dess kvalitet. Dock var revisorer den mest valda externa bestyrkaren för uppdrag som gällde att granska om företags etiska agerande och där var konsulterna bland de lägst valda. Den etiska granskningen, menar vi, kan kopplas såväl till den sociala delen av hållbarhetsbegreppet som den miljömässiga. Att fler företag föredrog ingenjörskonsulten framför revisorn kan kopplas till Deegan, Cooper och Shellys (2006) tankar angående att revisorer kan uppfattas som att deras kompetens ligger i finansiell redovisning.

Studier som inkluderat flertalet länder visar att omkring 40 procent av de bestyrkta hållbarhetsrapporterna hade granskats av någon från The Big Four (Simnett, Vanstraelen & Chua, 2009; Mock, Strohm & Swartz, 2007). Dock kan det finnas regionala och nationella skillna-

der. Deegan, Cooper och Shelly (2006) noterade att den brittiska marknaden dominerades av konsulter (cirka 80 procent) medan marknaden i övriga Europa dominerades av revisionsföretag (ungefär 60 procent). En nyligen studie baserad på 20 länder från olika världsdelar visar dock att revisionsföretagen dominerar marknaden för BAH (Junior, Best & Cotter, 2014).

Simnett, Vanstraelen och Chua (2009) noterade i deras underlag att majoriteten av företagen hade längre relationer till sina bestyrkare och mest trogen var företagen då bestyrkaren var en revisor. Hela 93 procent av företagen som valt revisor behöll denna över tre år, medan motsvarande siffra för icke-revisorer var 60 procent.

3.2.2 Sverige

När Park och Brorson (2005) genomförde sin studie (se ovan) fann de att företagen tenderade att välja sin finansiella revisor. Park och Brorson (2005) noterade även att det var få företag som faktiskt bytte revisor för BAH mellan 1990 och 2003, vilket var perioden studien var avgränsad till. Av de tolv medverkande företagen som hade valt BAH var det bara två som bytte bestyrkare, från en revisor till en annan. Park och Brorson (2005) spekulerar i att företagens val att behålla sin revisor år efter år kan förklaras med att företagens hållbarhetsrapporter är väldigt industri- eller företagsspecifika att det tar mycket tid i anspråk för revisorerna i att förstå företagets verksamheter. Detta kopplar de ihop med att några av de intervjuade företagen menar att ett byte av revisorn skulle skapa massa onödiga kostnader. I studien intervjuades även tre stycken revisionsbyråer och de uttryckte att de inte försökte påverka företagen när de skulle välja sin externa part för BAH.

Som vi nämnde redan i bakgrund väljer svenska företag ofta revisorer som bestyrkningsutförare, särskilt någon från "the Big Four" (Tan-Sonnerfeldt, 2011). Tan-Sonnerfeldts (2011) kartläggning visar att både privata respektive statliga företag anlitar de stora revisionsbyråerna i samma utsträckning.

3.3 Granskningens omfattning och begränsningar

3.3.1 Internationellt

3.3.1.1 Nivå av säkerhet

Som framgår av kapitel fyra finns det två olika nivåer på bestyrkning, antingen rimlig eller begränsad säkerhet. Generellt sett brukar bestyrkningsuppdrag genomföras med en begränsad säkerhet (Hasan et al., 2005). Det är flertalet faktorer som påverkar bestyrkningsnivån. I en undersökning baserad på svar från 166 bestyrkare (både revisorer och andra bestyrkare) framkom att de vanligaste orsakerna till att inte utföra bestyrkning med högre säkerhet var följande: vad som granskas, brist på lämpliga granskningskriterier eller standards, avvägning mellan kostnad och nytta, brist på lämpliga bevis och användarnas behov (Hasan et al., 2005). Här ska dock poängteras att Hasans et al. (2005) studie inkluderade flera olika bestyrkningsuppdrag, däribland bestyrkning av icke-finansiell information.

Deegan, Cooper och Shelly (2006) menar att det finns en konsensus bland revisorer att ett uttalande av positiv karaktär speglar att en hög nivå av säkerhet har vidtagit medan ett negativt uttalande speglar det motsatta. Mock, Strohm och Swartz (2007) är inne på samma linje. Även om ett negativt uttalande är vanligt vid begränsad bestyrkning kunde Hasan et al. (2005) visa att revisorer även väljer att formulera ett positivt uttalande trots en utförd begränsad granskning. I Hasans et al. (2005) studie hade närmare hälften av alla de 31 medverkande revisionsbyråerna från elva olika länder svarat att så var fallet.

Nivån på säkerheten som vidtas har i sin tur en direkt inverkan på omfattningen av granskningsarbetet. Rimlig säkerhet innebär mer granskning jämfört med begränsad säkerhet (Deegan, Cooper & Shelly, 2006).

Både Deegan, Cooper och Shelly (2006) och Mock, Strohm och Swartz (2007) fann att majoriteten av uttalandena var positiva, strax över 70 procent av bestyrkningsrapporterna i respektive studie. Med hjälp av en (bivariat och logistisk) regressionsmodell fann Mock, Strohm och Swartz (2007) att revisorer oftare genomförde bestyrkning med lägre nivå (begränsad säkerhet), det vill säga formulerade ett uttalande av negativ karaktär. O'Dwyer och Owen (2005) kom fram till samma slutsats i deras analys. Mock, Strohm och Swartz (2007) kopplar det faktum till att revisorer har fler större företag som klienter vilket försvårar en mer ingående

granskning samt att det blir mer riskfyllt att lämna en bestyrkningsrapport med ett positivt uttalande. Exempelvis hade Mock, Strohm och Swartz (2007) hittat en bestyrkningsrapport där Ernst & Young (numera EY) hade lämnat ett positivt uttalande samtidigt som de hade av sagt sig allt ansvar för eventuella kostnader med mera som en part ådrar sig med kopplingar till innehållet i bestyrkningsrapporten.

3.3.1.2 Omfattningen

Syftet med en granskning är nära kopplat till vad som ska granskas. Däremot saknas ett allmänt vedertaget mål med BAH och istället bestäms syftet av det granskade företaget (Deegan, Cooper & Shelly, 2006). Det mest återkommande målet som uttrycktes i bestyrkningsrapporterna Deegan, Cooper och Shelly (2006) granskade var att göra ett uttalande om hållbarhetsrapportens information.

Eftersom BAH inte är reglerad i många länder kan omfattningen av granskningen variera mellan olika företag (Deegan, Cooper & Shelly 2006). Deegan, Cooper och Shelly (2006) menar att i bästa fall sker beslutet av granskningens omfattning i samråd med intressenterna. Författarna pekar på standarder på området som beskriver BAH som en tre partslösning mellan företaget, intressenterna och bestyrkaren. Verkligheten ser dock annorlunda ut: "It is clear that in the majority of cases the input of stakeholders into the assurance processes *is minimal at best*" (O'Dwyer & Owen, 2005, s. 219). [Egen kursivering] Att bestyrkarna är delaktiga är inte heller en verklighet. Istället beskrivs det som att företagen har väldigt mycket makt över bestyrkningsprocessen (Ball, Owen & Gray, 2000; Adams & Evans, 2004; O'Dwyer & Owen, 2005). Kopplat till detta finns kritik mot bestyrkarnas oberoende i förhållande till klienten (Deegan, Cooper & Shelly, 2006; Ball, Owen & Gray, 2000; Gray, 2000). Exempel som kan belysas här är att bestyrkaren har fått verifiera (av företaget utvald) data (Adams & Evans, 2004) och att bestyrkaren har fått verifiera data med källdokument som företaget presenterat för dem, det vill säga bestyrkaren har inte själv begärt att få granska dokumenten (O'Dwyer & Owen, 2005). I båda dessa angivna exempel var bestyrkarna revisorer.

Mock, Strohm och Swartz (2007) fann att bestyrkningsuppdragen gällde hela rapporten i närmare 70 procent av studiens undersökta rapporter. När författarna beaktade rapporterna som inte till fullo granskades kunde de märka att miljödelen dominerade över den sociala delen. Enligt författarna tyder det på att intressenter har större krav på trovärdig miljömässig inform-

ation. I bestyrkningsrapporterna O'Dwyer och Owen (2005) granskade hade alla nämnt något om omfattningen men det var enbart 15 rapporter av 41 stycken som tydligt hade specificerat vad som inte granskades.

Deegan, Cooper och Shelly (2006) gjorde en mer noggrann uppdelning av vilka delar som granskades jämfört med Mock, Strohm och Swartzs et al. (2007). I de förstnämndas studie fann man en stor variation vad bestyrkningen omfattade, allt ifrån hela rapporten i allmänhet till vissa specifika delar, så som kvantitativ data, internrevisions processer, rapporteringssystemen. Deegan, Cooper och Shelly (2006) upptäckte dock inte en enda rapport där det uttrycks att företagsledningen begränsat omfattningen på granskningen. Författarna menar att det inte betyder att det inte förekommit några restriktioner; de anser att det vore väldigt märkvärdigt om så var fallet. Samtidigt diskuterar Deegan, Cooper och Shelly (2006) att det kan vara svårt att avgöra om några restriktioner gjorts med tanke på att omfattningen av BAH inte är reglerad. Det är således godtyckligt vad som ska inkluderas respektive exkluderas från granskningen. Deegan, Cooper och Shelly (2006) diskuterar även på ett annat ställe i deras rapport att företagsledningen kan välja att begränsa granskningen till de delar som de vet med sig att bestyrkaren har lite att anmärka på. I anslutning till detta kan nämnas att Deegan, Cooper och Shellys (2006) fann enbart fyra (av hundra) bestyrkningsrapporter där bestyrkaren uttryckt någon form av anmärkning.

3.3.1.3 Adressaten/Mottagaren av bestyrkningsrapporten

Mock, Strohm och Swartz (2007) noterade att i 16 procent av bestyrkningsrapporterna uttrycktes att rapporterna: “was not to be used for decisions, was not for third-party use, or that the report was only for management’s use” (s. 71). Deegan, Cooper och Shellys (2006) granskning av europeiska bestyrkningsrapporter visade att i 82 procent av fallen fanns ingen adressat omnämnd, och i de fall som mottagaren var specificerad så var majoriteten av dessa riktade internt till företaget. Ett liknande resultat fick O'Dwyer och Owen (2005) i sin studie. 27 procent av bestyrkningsrapporterna hade en mottagare och alla förutom en rapport hänvisade till företaget. Deegan, Cooper och Shelly (2006) anser att det är intressant med tanke på att hållbarhetsrapporterna ofta vänder sig till en bredare grupp intressenter, där majoriteten består av externa parter. O'Dwyer och Owen (2005) drar paralleller till den finansiella revisionen, där företagets årsredovisning samt revisorns revisionsberättelse **båda** riktar sig till samma grupp, det vill säga aktieägarna.

Även om det inte finns en direkt koppling mellan bestyrkningsrapportens mottagare och bestyrkningens omfattning tycker vi ändå att det finns en indirekt koppling. Deegan, Cooper och Shelly (2006) menar att om bestyrkningsrapporten vänder sig till företaget kan det ge signaler om att arbetet genomförts med en lägre grad av oberoende. Owen och O'Dwyer (2005) anser att om externa intressenter exkluderas bortser granskaren från deras krav och förväntningar i deras arbete. Författarna ser då bestyrkningsrapporten som ett internt riktat dokument som publicerats offentligt, men som egentligen inte tillför mycket värde för de externa intressenterna. Baserat på dessa argument anser vi att man kan dra kopplingar till bestyrkningens omfattning och begränsning. Har bestyrkaren klientens externa intressenter i åtanke vid genomförandet av sin granskning agerar bestyrkaren mer som en oberoende granskare. Vi tror att den rollen resulterar i en annan sorts granskning jämfört med om bestyrkaren går in i en mer konsultroll till sin klient.

3.3.2 Sverige

3.3.2.1 *Beslutsmakten*

De svenska studierna visar på att företagen själva är delaktiga i vad som ska granskas. När Park och Brorson (2005) genomförde sin studie fann de att revisorerna inte var involverade i beslutsfattandet vad gäller granskningens omfattning. Bara i ett företag hade den externa bestyrkaren påverkat företaget i beslutets omfattning. Inget företag hade heller involverat sina intressenter i processen (Park & Brorson, 2005).

Tan-Sonnerfeldt (2011) kunde notera att det fanns olika grader på omfattningen av företagets BAH, från att omfatta några fåtal nyckeltal eller bara gälla den information som presenterats i tabeller, diagram och grafer till att omfatta hela hållbarhetsrapporten.

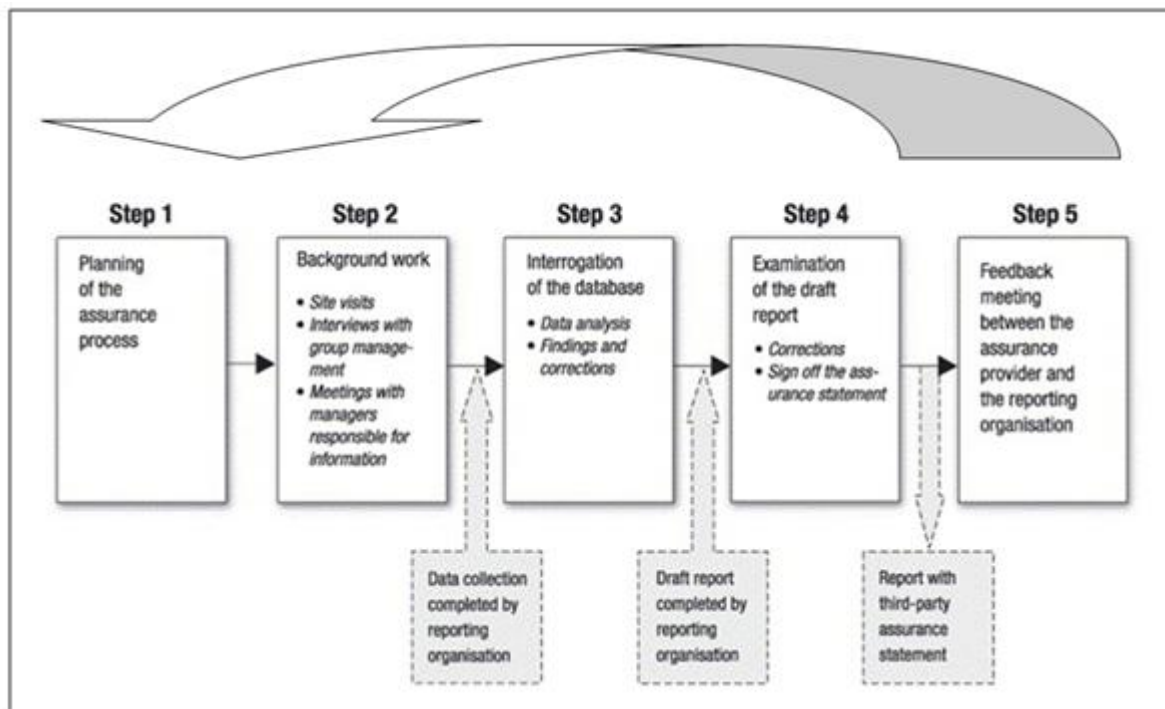
Även om Park och Brorson fann att företagen bestämde omfattningen på BAH är det intressant att notera att Tan-Sonnerfeldt (2011) fann att företagen kunde ta en mer passiv eller en mer aktiv roll i själva revisionsprocessen. I hennes studie ökade företagets inblandning i processen när omfattningen på BAH var större. De företag som hade en begränsad BAH ansåg att deras inblandning i revisionsprocessen var minimal. Företagets roll var att tillhandahålla den information som revisorerna behövde för att genomföra sin granskning. Företagen som hade en mer omfattande granskning hade inte bara en passiv roll som inform-

ationsleverantörer utan de deltog också mer aktivt i vad som skulle granskas. Detta ska dock inte tolkas som att företagen med en begränsad BAH inte bestämde granskningens omfattning. I ett av företagen med begränsad omfattning står det uttryckligen att det var företaget som identifierat de tre nyckeltal granskningen skulle beröra (Tan-Sonnerfeldt, 2011).

3.3.2.2 Bestyrkningsprocessen och omfattningen

Park och Brorson (2005) utvecklade en modell för att beskriva bestyrkningsprocessens fem steg (se figur 3.1). Först och främst planeras bestyrkningen vad gäller syfte, omfattning med mera. I steg två skaffar bestyrkaren sig bakgrundsinformation genom exempelvis intervjuer och besök medan företaget samlar in sin data. Bestyrkaren analyserar data i tredje steget. Steg fyra innebär att bestyrkaren granskar utkastet till hållbarhetsrapporten vilket inkluderar att figurer samt att den allmänna bilden som presenteras är korrekt. Processen avslutas med ett möte mellan bestyrkaren och företaget.

Tan-Sonnerfeldt (2011) kunde utifrån sin studie notera att i hälften av fallen var det som avhandlades under sista mötet klient och revisor emellan en viktig input i nästa års bestyrkningsprocess. Dessutom skapar sig revisorn mer kunskap och erfarenheter om kunden vilket är användbart även vid nästa års bestyrkning, förutsatt att revisorn blir omvald. Författaren kunde således vidareutveckla Park och Brorsons (2005) modell över bestyrkningsprocessen till att bli en så kallad bestyrkningscykel genom att förena steg fem och steg ett med varandra, se figur 3.1.



Figur 3.1. Bestyrkningscykeln (källa: Tan-Sonnerfeldt, 2011, s. 260)

Både Park och Brorson (2005) samt Tan-Sonnerfeldt (2011) konstaterar dock att revisionsprocessen inte alltid slaviskt följs enligt den utvecklade modellen. Avgörande är bestyrkningens omfattning. I båda studierna fann man att majoriteten av företagen involverades bestyrkaren i planeringsfasen men det fanns också företag där bestyrkaren kom in då utkastet till hållbarhetsrapporten var färdigt. Tan-Sonnerfeldt (2011) konstaterar således att de två gråa boxarnas (datainsamling och utkast på hållbarhetsrapporten) placering i förhållande till bestyrkningsprocessen kan variera mellan bestyrkningsuppdragen (se figur 3.1).

Park och Brorson (2005) konstaterade att det inte enbart var arbetsprocessen skiljde sig åt mellan bestyrkningarna utan även hur mycket arbete som utfördes i samband med respektive steg. Orsaken till skillnaderna berodde på bestyrkningsuppdragets olika syften samt ambitionsnivån. Tan-Sonnerfeldt (2011) noterade likaså skillnader i tidslängden på bestyrkningsprocessen samt hur mycket arbete bestyrkarna utförde hos de sex företagen som studerades. Skillnaderna kunde inte förklaras med hjälp av hur lång erfarenhet företagen hade till BAH, utan förklaringen låg i granskningens omfattning (Tan-Sonnerfeldt, 2011). Omfattningen av bestyrkning påverkades av resursöverbäganden, mognaden på företagets rapportering samt interna kontrollsystem. Dessutom menar författaren att den flexibilitet som

är inbyggd i RevR6 möjliggör en varierande omfattningsgrad för revisorernas bestyrkningsuppdrag.

3.3.2.3 Granskningsfokus

I Tan-Sonnerfeldts (2011) studie förekom inte bara skillnader i företagens inblandning i förhållande till granskningens omfattning utan även vad granskningen fokuserade på. Fokus låg på verifiering av data, spårning av data till källor och definiering av begrepp i företagen med de lägre omfattande BAH. I företagen med mer omfattande BAH kretsade fokus kring problemområden samt verifiering av information. Hos företagen med granskningar som var utförda med både RevR6 och AA1000AS fokuserades på problemområden samt att intervjua intressenterna om deras synpunkter på företagets rapportering. Vilka granskningsmetoder som revisorerna använde speglar vilket fokus på bestyrkningen som de haft. Exempel på åtgärder som vidtogs i revisorernas granskningar var intervjuer med företagsledningen och personal, platsbesök, granskning av system, dokument och rapporterings principer och intervjuer med intressenterna (Tan-Sonnerfeldt, 2011).

Däremot fann Tan-Sonnerfeldt (2011) det svårt att urskilja vem bestyrkningsrapporten riktade sig mot. Det är inte självklart att läsarna till bestyrkningsrapporten överensstämmer med målgruppen som hållbarhetsrapporten riktar sig mot, precis som diskuterats ovan (se Deegan, Cooper & Shelly, 2006; O'Dwyer & Owen, 2005). Tan-Sonnerfeldt (2011) beskriver att även om revisorn anger att "läsaren" är mottagaren behöver inte det överensstämma med hållbarhetsrapportens läsare, då RevR6 tillåter revisorn att expandera eller begränsa den grupp som företaget valt att rikta sig mot.

3.3.2.4 Resurser

Som ett mått på omfattningen av BAH i förhållande till den finansiella revisionen kan företagens kostnader beaktas. Park och Brorson (2005) kunde i sin studie få fram att företagen betalade cirka fyra till sex procent av den finansiella revisionens kostnad för deras BAH.

3.4 Kritik till litteratur

Baserat på ovanstående genomgång av det empiriska kunskapsläget kan vi göra en del kritiska reflektioner. Något som tydligt går att konstatera är att de studier vi valt att gå igenom vittnar om att det teoretiska landskapet på området BAH är väldigt fragmenterat. Några studerar övergripande trender, andra väljer att enbart beskriva speciella länder och åter andra väljer att rikta sina studier mot speciella områden. Detta gör att vi kan konstatera att det är svårt att göra kopplingar mellan studierna. Baserat på ovanstående genomgång av det empiriska kunskapsläget har vi kunnat identifiera en del teoretiska luckor (se även 1.2 problemdiskussion). För att kunna bidra till att täcka luckorna har vi använt revisionsteori och institutionell teori där den senare kan användas som ett kompletterande perspektiv för att integrera krafterna om vad som motiverar företagen till BAH. Hur teorierna kan hjälpa oss att besvara våra forskningsfrågor framgår i nedanstående tabell 3.1 och förklaras närmare i resten av kapitlet. Vi har även funnit användning av studier beskrivna under litteraturstudien för att se på likheter och olikheter samt alternativa synsätt.

Fråga	Bidrag
1. Vad är motiven till att företagen låter en extern part granska deras hållbarhetsredovisning?	Institutionell teori för att analysera trender och homogeniserande strukturer. Trovärdighetsteorin för att analysera motiv för företagen. Studier beskrivna under litteraturstudien för att se likheter och olikheter.
2. Vilka är företagens beslutsfaktorer för valet av bestyrkare, bestyrkningsnivå samt granskningsområde?	Institutionell teori för att analysera trender och homogeniserande strukturer. Trovärdighetsteorin för att analysera motiv för företagen. Studier beskrivna under litteraturstudien för att se likheter och olikheter.

Tabell 3.1 Teoriernas bidrag till vår uppsats (Källa: egen).

3.5 Generell teori om revision

I sin enklaste form kan syftet med revision och dess funktion förstås utifrån situationen att det förekommer en redovisningsskyldighet mellan två eller flera parter. Den roll revisorn fyller blir då som ett verktyg för att garantera denna redovisningsskyldighet, men också som ett verktyg för beteende och prestation (Flint, 1988). Anledningen är att den ena parten har ett intresse i den andra parten, men kan inte själv utföra en granskning för att bedöma att allt står rätt till (Flint, 1988). Revisorn undersöker den faktiska prestationen, jämför med förväntningar och rapporterar till den part som vill ha säkerhet (Flint, 1988). På detta sätt kan revision förstås som ett socialt fenomen. (Flint, 1988) Genom att betrakta den sociala kontexten av revision finns det inga begränsningar av dess tillämpning. (Flint, 1988). Ett likartat resonemang kommer att beskrivas under stycket "Audit explosion" nedan.

Däremot kan förekomsten av redovisningsskyldighet mellan två parter inte ensamt förklara förekomsten av revision. Denna slutsats drar Flint (1988) efter att ha konstaterat att det finns områden som tidigare karakteriserats av redovisningsskyldighet men där revision inte ägt rum. Ett sådant exempel är social revision. Flint (1988) väljer att beskriva revision som en pågående process som reagerar på människors förväntningar på prestation och beteende. Dessutom gör revisorns plikt att övervaka efterlevnaden av normer att ämnet revision har en koppling till kulturella, sociala och politiska ideal. Flint (1988).

Nu för tiden finns det många teorier som berör revision. (Carrington, 2010). Man kan bland annat se revision som försäkran, förbättring, komfort och legitimering (Carrington, 2010). Författaren fortsätter med att ingen teori är mer sann än andra, utan varje teori har sina styrkor samt svagheter. En viss teori är på grund av sina egenskaper bättre lämpade i en särskild kontext medan andra teorier är mer användbara i andra sammanhang (Carrington, 2010).

Eftersom både Park och Brorson (2005) samt Tan-Sonnerfeldt (2011) har funnit att företagen ville öka trovärdighet på hållbarhetsredovisningen med hjälp av BAH vill vi belysa trovärdighetsteorin. Trovärdighetsteorin (fritt översatt från The Lending Credibility Theory) ser både allmänheten och de som driver företag revision som ett sätt att öka trovärdigheten (Hayes et al., 2005).

3.5.1 Audit explosion

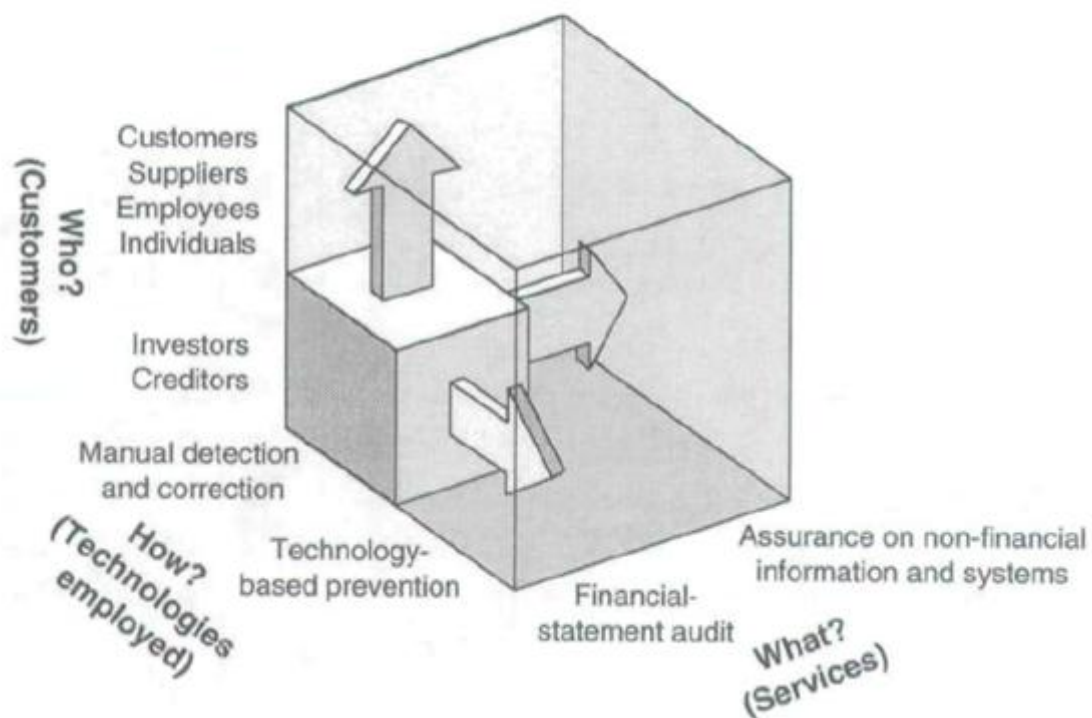
Vi har redan varit inne på Flints (1988) resonemang att redovisningsskyldighet inte ensamt kan förklara förekomsten av revision. En annan som också funderat på hur förekomsten av revision kan förklaras är Power (1999). Enligt Power (1999) kan nya typer av revisionsliknande tjänster, däribland granskning av företagens hållbarhetsarbete, förklaras med vad författaren benämner "audit explosion". Med detta menar författaren att revision som idé spred sig från den finansiella revisionen till andra användningsområden. Power (1999) baserade sina tankar på observationerna han gjorde i Storbritannien i slutet av 80-talet och i början 90-talet då ordet revision började användas i växande omfattning i olika sammanhang. Möjligheten till revisionens utbredning är enligt Power (1999) att det existerar ett kluster av överlappande definitioner utan någon entydig definition över revision. Författaren menar att definitionerna antar en idealiserande bild över hur revisionen borde vara istället för att spegla dess praktiska verklighet. Power (1999) förklarar att revision: "is an idea as much as it is a concrete technical practice" (s. 4). Idén innefattar revisionens mål samt antaganden om att dessa mål faktiskt uppfylls. Den tekniska sidan handlar om det praktiska arbetet som utförs i termer av arbetsuppgifter och rutiner. Eftersom dessa två sidor är löst kopplade till varandra (Power, 1999, s. 6-7) har revisionens användningsområde kunnat expandera och som idé kunnat fästa sig på andra, nya granskningsobjekt (Power, 1999).

3.5.2 Framväxten av bestyrkningstjänsten

Bestyrkningstjänstens utveckling startades av den amerikanska professionen med AICPA i spetsen genom den så kallade Elliot kommittén i syfte att skapa nya (konstgjorda) marknader för professionen samt skapa ett ramverk för en rad nya bestyrkande tjänster (Elliot, 1997). Författaren beskriver att de tre dimensionerna Who? How? och What? gjorde det möjligt att expandera kärntjänsten dvs. traditionell revision från den lilla kuben till den större kuben (se figur 3.2). Dessa innefattade t.ex. från finansiell revision till BAH, intyg av system samt gå från att förbättra tillförligheten/trovärdigheten till att förbättra relevansen i målet med uppdraget (Elliot, 1997). Även IAASB och dess föregångare gjorde liknande ansträngningar i upptakten till det som senare skulle komma bli ISAE 3000 (se vidare om ISAE 3000 under 4.3.1 Utveckling mot REVR6) (IAASB, 2003). Vi menar att det skapat en del förvirring när profession expanderar tjänster medan det å andra sidan inte finns någon konkret teori om bestyrkning när de pratar om bestyrkande tjänster. Något vi kan se och som presenterades när-

mare under 3.1.2 skillnaden gentemot finansiell revision, är att bestyrkning refererar till någon form av förtroende i revisionsvärlden. Ett resultat av detta blir att det är viktigt att undersöka syftet med uppdraget, vilket förklaras mer under 4.3.1 utveckling mot RevR6, då man inte kan ta för givet att det är en finansiell revision eftersom det är en annan typ av tjänst. Dessutom menar vi att det är intressant att båda dessa tjänster, BAH och finansiell revision ska öka trovärdigheten på det granskade materialet, men BAH är en annan typ av service som vi kan se i figur 3.2 bygger på idén om finansiell revision men det är inte riktigt en revision.

Strategic Expansion of "Audit Space"



Figur 3.2. Från finansiell revision till en breddning av begreppet att innefatta icke finansiell revision, relevant information och system. (Källa: Elliot, 1997 s. 62)

3.5.3 Skillnaden gentemot finansiell revision

BAH skiljer sig därmed en hel del från den traditionella finansiella revisionen även om utvidgningen av revisionens användningsområde utgått från just den finansiella revisionen (Power, 1999). För det första är BAH frivilligt (Adams & Evans, 2004) (se även bilaga 3 för

Sverige) och det finns inte heller något krav på vem som utför bestyrkningen, vilket öppnat upp för olika alternativ på marknaden (Deegan, Cooper & Shelly, 2006). En finansiell revision riktar sig mot aktieägarna medan BAH vänder sig till företagets intressenter vilka har olika och ofta konkurrerande intressen (Adams & Evans, 2004). Hållbarhetsrapporterna berör mycket icke-finansiell information vilket medför att mycket av innehållet är kvalitativt, medan årsredovisningarnas data är mer kvantitativt (O'Dwyer, 2001).

Kategori	BAH	Finansiell revision
Krav	Frivilligt	Lagstadgat
Utförare	Valfritt	Lagstadgat
Mottagare	Flera intressenter	Aktieägare
Granskningsobjektets huvudsakliga karaktär	Kvalitativt	Kvantitativt

Tabell 3.2. Skillnad mellan BAH och finansiell revision (inspirerad av Hasan et al., 2005; Deegan, Cooper & Shelly, 2006; Mock, Strohm & Swartz, 2007)

Till skillnad från finansiell revision kan BAH genomföras med olika grader (se även tabell 3.3). Man brukar dela in bestyrkningen i antingen hög (rimlig) eller begränsad säkerhet (Hasan et al., 2005; Deegan, Cooper & Shelly, 2006; Mock, Strohm & Swartz, 2007). Deegan, Cooper och Shelly (2006) menar att det finns en koncensus bland revisorer att ett uttalande av positiv karaktär speglar att en hög nivå säkerhet vidtagits medan ett negativt uttalande speglar det motsatta. Mock, Strohm och Swartz (2007) är inne på samma linje.

Grad av säkerhet	Risk för felaktigt uttalande	Form av uttalande
Hög men inte absolut säkerhet (rimlig)	Lägre risk	Positivt uttalande
Begränsad säkerhet	Högre risk	Negativt uttalande

Tabell 3.3 Skillnad mellan nivå av bestyrkning och säkerhet (Källa: Inspirerad från Larsson & Ljungdahl, 2008, s. 133)

3.6 Institutionell teori

Larrinaga-González (2007) beskriver att teorin har applicerats väldigt lite på att förstå företagets producering av hållbarhetsredovisning. Författaren nämner inget om BAH och faktum är att vi inte har hittat någon studie som använt teorin för att förstå trenden att allt fler företag väljer BAH. Vi finner däremot att vi med hjälp av institutionell teori kan få en ökad förståelse till fenomenet BAH och varför svenska företag väljer BAH och omfattningen av BAH.

Med hjälp av institutionell teori kan man förstå beteendet hos både enskilda företag och en grupp av företag (Larrinaga-González, 2007). Teorin kan förklara vilka mekanismer som ligger bakom varför exempelvis företags beteende blir allt mer homogena (Larrinaga-González, 2007).

Institutionalisering är den process som gör organisationer homogeniserade och processen kallas även för isomorfism (DiMaggio & Powell, 1983). Bakom institutionalisering finns tre kategorier av mekanismer som driver på (DiMaggio & Powell, 1991; Scott, 1995). De sistnämnda författarna betecknar de tre mekanismerna olika men Larrinaga-González (2007) har jämfört dem och funnit de likartade. Dessa tre mekanismer beskrivs kortfattade nedan.

Den första mekanismen är reglerande strukturer och omfattar lagstiftning, övervakning och straff (Scott, 1995). Miljön som en organisation verkar i påverkar den till att anpassa sitt beteende och struktur i syfte att följa lagar och marknadens regler (DiMaggio & Powell, 1991). Exempel på där marknaden kan utöva inflytande över företagen är konsumentbojkotter och miljöorganisationer som sprider negativa avslöjanden om företags verksamheter (Larrinaga-González, 2007).

Den andra mekanismen är normativa strukturer och utgörs av sociala värden och normer som leder till att individer agera på ett sådant sätt som uppfyller samhällets förväntningar (Larrinaga-González, 2007). Larrinaga-González (2007) förtydligar med att källan till organisationers agerande kommer inifrån snarare än utifrån som gäller för de reglerande strukturerna. Författaren fortsätter att beskriva hur den inre källan bygger på den djupt rotade bilden av vad som förväntas av organisationen i dess roll i samhället.

Den tredje mekanismen är kognitiva strukturer där fokus ligger på symboler, betydelser och roller som är socialt konstruerade (Larrinaga-González, 2007). Dessa sociala konstruktioner leder till att vissa beteende accepteras medan andra beteenden är otänkbara, vilket i sin tur påverkar organisationers agerande (Scott, 1995). DiMaggio och Powell (1991) pratar istället om den kognitiva dimensionen som en härmningsmekanism, det vill säga att organisationer härmar de organisationer som uppfattas som mest framgångsrika och legitima. Larrinaga-González (2007) benämner det som en benchmarking-process.

4 Institutionalialia

I detta kapitel behandlas kortfattat uppsatsens olika standards, både svenska och internationella, som gäller för hållbarhetsredovisning respektive BAH. Först presenteras en standard för hållbarhetsredovisning. Därefter presenteras två standarder för bestyrkning, den ena mer i detalj och den andra mer övergripligt.

4.1 GRI

Enligt studier av flera forskare är GRI:s riktlinjer för hållbarhetsredovisning de internationellt mest använda (Skouloudis, Evangelinos & Kourmouisis, 2009; Brown, de Jong & Lesidrenska, 2009; Brown, de Jong & Levy, 2009). Detta och det faktum att alla företag i vår studie använder GRI:s riktlinjer gör att vi kommer att beskriva denna standard närmare nedan.

4.1.1 Historia

GRI har funnits sedan 1997 och den första versionen av GRI:s riktlinjer kom 2000 och sedan dess har riktlinjerna uppdaterats i nya så kallade generationer. I maj 2013 kom fjärde generationens riktlinjer, kallat G4. Syftet med riktlinjerna är att alla företag och organisationer oberoende av storlek, vilken bransch de är verksamma i m.m. ska kunna hållbarhetsredovisa. Målet är att hållbarhetsredovisningen ska bli lika självklar som den finansiella rapporteringen är för organisationer idag. (GRI, 2014a). Det finns även ett djupare mål och det är att få igång en förändringsprocess mot hållbar utveckling. (Larsson & Ljungdahl, 2008).

4.1.2 Hållbarhetsredovisningen och verktygen

GRI beskriver hållbarhetsredovisning som en redovisning som behandlar en organisations sociala, miljömässiga och ekonomiska påverkan och den “ska ge en balanserad och rimlig bild av den redovisande organisationens resultat inom hållbarhet, både det som är positivt och det som är negativt” (GRI, 2000-2006a).

Det finns fyra övergripande principer som styr innehållet i redovisningen: intressenthänsyn, väsentlighet, hållbarhetssammanhang samt fullständighet (Larsson & Ljungdahl, 2008). Verktyget som företagen har för att producera hållbarhetsrapporter är Ramverket (Sustaina-

bility Reporting Framework). Detta är det samlingsnamn för allt material som GRI utvecklar i syfte att vägleda organisationer i hållbarhetsredovisning. Med ramverket som kärnan har företagen olika hjälpmedel för att identifiera vad som ska redovisas samt hur detta ska ske. Mer specifikt består ramverket av riktlinjer (the Guidelines) samt branschspecifika tillägg (sector guidance). Riktlinjerna anger standardsupplysningar och dessa kompletteras med de branschspecifika tilläggen. (GRI, 2000-2006a; GRI, 2014d).

Företag som följer G3 eller G3.1 kan välja mellan tre tillämpningsnivåer som hållbarhetsredovisningen kan följa. Det redovisande företaget bör ange vilken nivå man har valt att tillämpa. (GRI, 2000-2006b) Nivåerna är C, B och A, där C innebär minst omfattande rapportkrav medan A innebär mest omfattande rapportkrav. B utgör således ett mellanläge och dessa tre nivåer kan sägas spegla behoven av olika stadier i rapporterande organisation dvs. nybörjare, mellan användare och erfarna (Westermarck, 2013). Syftet med de olika stadierna är dels att ge läsaren klarhet över vilken omfattning GRI:s riktlinjer och andra rapporteringsdelar har använts i rapporterna, och dels att ge den rapporterande organisationen en vision eller väg för att stegvis öka användandet av GRI:s rapporteringsramverk över tid (GRI, 2000-2006b). Den nya generationen G4 saknar dessa nivåer och har istället två val nämligen Core och Comprehensive som kan appliceras på alla typer av organisationer och storlekar. Comprehensive är mer omfattande än Core. (GRI, 2013). GRI G4 utgår ifrån att företagen anpassar sin redovisning efter sin verksamhet samt intressenternas krav. (GRI, 2013).

4.1.3 Bestyrkande

GRI menar att interna kontroller kan öka redovisningens trovärdighet, men rekommenderar dock organisationer att ha en extern part som bestyrker redovisningen. Däremot tas ingen ställning huruvida det bör vara en yrkesverksam revisor, intressentpanel eller en annan extern part. Alla nämns som tänkbara alternativ. Det viktiga är att den externa bestyrkaren är oberoende, har beprövad kompetens och arbetar systematiskt med bevis för att i ett uttalande dra en slutsats i vilken utsträckning GRI:s ramverk följts. (GRI, 2000-2006a) Genom att ange ett plustecken (+) efter sin tillämpningsnivå visar företagen att redovisningen är bestyrkt av tredje part, exempelvis A+. (GRI, 2000-2006a). Detta gäller ej G4 (GRI, 2013).

4.2 RevR6

Företag som väljer att externt bestyrka sina hållbarhetsredovisningar med hjälp av en revisionsbyrå i Sverige är i praktiken granskade enligt normer utgivna av branschföreningen FAR. (Westermarck, 2013, s. 236; Larsson & Ljungdahl 2008 s. 33). Dessa normer går under beteckningen *RevR 6 Bestyrkande av hållbarhetsredovisning* (FAR, 2011).

I RevR 6 förklaras standardens syfte: “Denna rekommendation för bestyrkande av hållbarhetsredovisningar syftar till att ge revisorn vägledning när han eller hon utför bestyrkandeuppdrag som avser ett företags hållbarhetsredovisning” (FAR, 2011, punkt 1).

Enligt standarden kan uppdraget utföras på tre sätt. Antingen kan målet vara att lämna ett “bestyrkande med rimlig säkerhet” även kallat revision eller kan målet vara “att avge ett bestyrkande med begränsad säkerhet”, vilket även kallas för “översiktlig granskning” sedan kan det även förekomma kombinationer av de här två formerna av bestyrkning (FAR, 2011, punkt 1). Förutom att de olika nivåerna leder till olika uttalanden måste revisorn vara noggrann med vilka granskningsåtgärder som genomförts. Skillnaden yttrar sig förutom i de olika formuleringarna i bestyrkanderapporten även genom att revisorn måste specificera de genomförda granskningsåtgärderna vid den översiktliga/begränsade granskningen. (Westermarck, 2013). Dessutom om man väljer en kombinerad granskning måste de delar som avser revision tydligt särskiljas från de delar som avser översiktlig granskning (FAR, 2011, punkt 1).

Det är inte bara revisorer som kan använda RevR 6. Även personer som titulerar sig som ”Expertmedlem, FAR” kan använda sig av standarden och har gjort så sedan 2005 (Tan-Sonnerfeldt, 2011). Skillnaden mellan revisorer och FAR expertmedlemmarna är att för den sistnämnda gruppen finns inga författningar som stadgar deras kvalifikationer, utan detta är helt överlämnat till interna utbildningar (Tan-Sonnerfeldt, 2011).

4.2.1 Utveckling mot REVR6

FAR var den första föreningen i revisionsbyråbranschen i världen som tog ett beslut att införa en nationell rekommendation på området för BAH 2004, då man märkte av ett ökat tryck på att hållbarhetsredovisningar ingick i årsredovisningen och att man valde att publicera en granskningsrapport även på dessa (Larsson & Norregårdh 2004; Larsson & Ljungdahl, 2008). Sedan standarden publicerats har den varit föremål för revideringar. År 2006 var det dags för

den första revideringen för att bättre stämma överens med ISAE 3000 (International Standard on Assurance Engagements, som är den internationella övergripande standarden som revisionsbranschen använder för BAH (Larsson & Ljungdahl, 2008)) med hänsyn till omfattning och tillämpning på uppdragen (Tan-Sonnerfeldt, 2011). I fundamenten till det som senare skulle bli ISAE 3000 fastslog en arbetsgrupp utsedd av IAASB 11 principer (assurance building blocks) för vad de ansåg att byggstenarna för ett ramverk för bestyrkandeuppdrag (assurance engagements) bestod av (IAASB, 2002). Detta innefattar vad som menas med ett bestyrkandeuppdrag och dess syfte. Definitionen återfinns under 1.7 Definitioner, då FAR är medlem i IFAC som innefattar IAASB.

Punkt 20 i Ramverk för bestyrkandeuppdrag beskriver beståndsdelarna i ett bestyrkningsuppdrag:

- a) en trepartsrelation som innefattar en revisor, en ansvarig part och avsedda användare
- b) ett ändamålsenligt sakförhållande
- c) lämpliga kriterier
- d) tillräckliga och ändamålsenliga bevis, samt
- e) en skriftlig bestyrkanderapport skriven på det sätt som är lämpligt vid uttalande med rimlig säkerhet respektive vid uttalande med begränsad säkerhet (FAR, 2011, p. 20)

2008 ersattes innehållet i RevR6 med en direktöversättning från den holländska standarden 3410N "Assurance Engagements Relating to Sustainability Reports" publicerad av Royal NIVRA (Tan-Sonnerfeldt, 2011). Enligt författaren var anledningen att de företag som rapporterade enligt den gamla standarden hade gjort förbättringar i sin rapporteringsprocess, vilket motiverade vägledning på motsvarande nivå för BAH. Dessutom behövde standarden hänga med i den internationella utvecklingen. Förklaringen till bytet kan också hänföras till ett uttalande som IFAC (som FAR är medlem i) gjorde i en strategisk plan där man hade för avsikt att använda den holländska standarden som en utgångspunkt för en internationell standard på området och att den holländska standarden var mer inriktad mot GRI. (Tan-Sonnerfeldt, 2011)

4.3 AA1000 AS

Denna standard lanserades i mars 2003 av det oberoende institutet Accountability i London, där AS står för assurance standard. (Larsson & Ljungdahl 2008). Författarna fortsätter med att standarden är ett initiativ för oberoende granskning och bestyrkande av separata hållbarhetsredovisningar. Standarden reviderades 2008 och byggs upp av tre bärande och övergripande principer, nämligen: Materiality, Inclusivity och Responsiveness. (AccountAbility, 2008). Något som utgör ett fundament i standarden är den dokumenterade och systematiska intressentdialogen eftersom denna avgör vad som ska redovisas i rapporten. Det blir sedan granskarens uppgift att följa upp och bestyrka att företaget har tagit in intressenternas feedback. (Larsson & Ljungdahl 2008)

5 Empiri

I detta kapitel redogörs för resultaten från den empiriska undersökningen baserad på både intervjuerna och studierna av bestyrkningsrapporterna. Empirin presenteras utifrån respondenternas redogörelser på studiens delfrågor i kapitel ett. Redogörelsen är uppdelad på undersökningens två företagsgrupper, statliga respektive privata företag beroende av deras skilda krav på redovisning och BAH som vi tidigare nämnt.

5.1 Presentation av företagen

I tabell 5.1 nedan följer en kort presentation av respektive företag som medverkat i vår studie.

Företag	Bransch	Ägare	Antal anställda 2013	Antal år med BAH	Hållbarhetsredovisning enligt
Folksam*	Finans och försäkringsverksamhet	Privat	ca 3 600	7	GRI
Green Cargo	Järnvägstransport, godstrafik	Statligt	ca 2 200	7	GRI
Handelsbanken	Bank (finans och försäkringsverksamhet)	Privat	ca 11 500 i koncernen	3	GRI
Holmen	Tillverkning av pappers- och pappvaror och skog	Privat	ca 3 718	4	GRI
Lernia	Utbildning och uthyrning	Statligt	ca 3 828	6	GRI
LKAB	Utvinning av mineral	Statligt	ca 4 427	6	GRI
Samhall	Service: Uthyrning, fastighetsservice (rengöring, lokalvård, vård etc.)	Statligt	ca 20 583 (ca 21 000)	6	GRI
Svenska Spel	Spel- och vadhållningsverksamhet	Statligt	ca 687 (1688 i koncernen)	7	GRI
Swedfund	Utvecklingsfinansiär	Statligt	ca 34	6	GRI

Trelleborg	Tillverkning av annan gummiprodukt	Privat	ca 14 827	8	GRI
-------------------	------------------------------------	--------	-----------	---	-----

Tabell 5.1. Presentation av företagen.

*Folksam Liv samt Folksam Sak (Källa: företagens årsredovisningar för 2013) Branschindelning enligt: SNI2007.

5.2 Motiv till bestyrkning

I enlighet med delfråga ett (se kapitel ett) kommer vi nedan beskriva respondenternas svar angående hur de resonerar när de beslutar att de ska bestyrka sina hållbarhetsrapporter. Företagens svar i detta avsnitt baseras endast på intervjuerna med respektive företag.

5.2.1 Statliga företag

Green Cargo

Företaget hade drivkraften att vara först i branschen eftersom “det är alltid bra att vara först, det kan man alltid kommunicera” enligt Sandström. Eftersom företaget vill vara bäst på miljö och hållbarhet i branschen är bestyrkning en naturlig del i detta. Sandström beskriver det som “taktik”. Att få hållbarhetsredovisningen reviderad ses som ett mervärde.

I rapporten för 2006 och 2007 hade Green Cargo ingen bestyrkningsrapport i sin rapport. Sandström förklarar det med ett layoutmässigt haveri. Som han minns det har Green Cargo haft bestyrkning alla år men just de åren kom de inte med i årsredovisningen. Det handlade således inte om att man inte ville offentliggöra bestyrkningsrapporten. [Vi har fått ta del av Green Cargos interna dokument som tyder på att revisorer har haft något bestyrkningsuppdrag i företaget de åren.]

Lernia

Statens krav ligger bakom varför Lernia har BAH.

LKAB

LKAB började med bestyrkning på grund av ägarkraven från staten.

Samhall

Sedan 2008 har de velat ha en extern granskare av hållbarhetsredovisningen. Eftersom en väsentlig del av Samhalls intäkter kommer från statens skatteintäkter är det “en självklarhet att säkerställa att det som redovisats är bestyrkt så långt det går”.

Svenska Spel

Strandängar menar att “när man är ett så stort bolag då ska man ha en extern granskare”. Dessutom är deras samhällsuppdrag så viktigt att de vill ha en granskning. Ytterligare en faktor som nämns är att hållbarhetsredovisningen publiceras inne i årsredovisningen och “då blir det så konstigt om man bara granskar delar”.

Swedfund

Swedfund har valt att ha en granskning av två skäl. Internt handlar det om att revisorerna kan hjälpa Swedfund att bygga kvalitetssäkrade rapporteringssystem för sina indikatorer. Den externa faktorn handlar om att en oberoende granskning ger ökat förtroende, vilket är revisorns signum, enligt Larsson.

5.2.2 Privata företag

Folksam

Att Folksam började med granskning kom som en reaktion på extern kritik man fått i en artikel vilket fungerade som en tankeställare.

Handelsbanken

Anledningen till att man började med en extern granskning hänger samman med att man ur ett externt perspektiv, ville höja statusen och trovärdigheten på produkten. I övrigt är påverkan inte så stor och Dahlqvist tror att hållbarhetsredovisningen skulle se ungefär likadan ut utan en extern granskning, men en revisorsgranskad rapport är “ändå en kvalitetsstämpel”.

Holmen

Revisorn sågs från början som aningen överflödigt, då myndigheter (som innefattar länsstyrelsen och naturvårdsverket) utövar hård kontroll genom månatliga/årliga rapporter och besök i verksamheten så “att det finns inga möjligheter för oss att så att säga fuska eller redovisa fel siffror” menar Strömberg. Däremot ändrades behovet när man inkluderade texter och tabell-

verk om hållbarhet i den ordinarie finansiella redovisningen. Det blev naturligt med en granskning då texterna till en början placerades under förvaltningsberättelsen.

Trelleborg

Den avgörande faktorn till att Trelleborg valde att granska sin hållbarhetsredovisning är trovärdighetsfrågan: “man vill att någonting som man skriver i en årsredovisning som annars är reviderad in i minsta detalj vill man ju att hållbarhetsdelen av samma årsredovisning ska ha så bra trovärdighet som möjligt även den” menar Jahja. En annan faktor som Jahja talar om är de svagheter som blottas genom en granskning och som blir föremål för förbättring.

5.2.3 Översikt

Företag:	Varför bestyrkning?
Statliga	
Green Cargo	Statusmarkör – vara först. Naturligt om man vill vara bäst på hållbarhet
Lernia	Ägarens krav
LKAB	Ägarens krav
Svenska Spel	Storleken på företaget, viktigt samhällsuppdrag, konstigt granska delar av årsredovisningen
Samhall	Ägarens krav, väsentlig del av intäkter från skattebetalarna
Swedfund	Internt genom att förbättra, externt genom ökat förtroende
Privata	
Folksam	Extern kritik
Handelsbanken	Höja status och trovärdighet på redovisningen
Holmen	Blev naturligt när man publicerade information
Trelleborg	Trovärdighet (konstigt granska delar av årsredovisningen) och förbättring

Tabell 5.2. Varför företagen väljer bestyrkning.

Som tabell 5.2 visar tenderar statliga företag vara väldigt påverkade av ägarens krav. För de privata företagen återkommer i hälften av fallen att ökad trovärdighet respektive att hållbarhetsredovisningens intåg i årsredovisningen kräver extern granskning.

5.3 Bestyrkaren

Delfråga två i kapitel ett berör bland annat företagens beslutsfaktorer för valet av bestyrkare. Nedan kommer företagens svar kring bestyrkaren presenteras. Om inget annat nämns baseras svaren på intervjuerna.

5.3.1 Statliga företag

Green Cargo

Green Cargo konstaterar att en BAH “är väldigt stödande och stöttande”. Eftersom revisorn ser mycket får företaget ofta mycket tips och därför behöver de inte anlita några konsulter som kostar pengar som företaget inte har i dagsläget.

Eftersom den finansiella revisionen är tvingande väljs samma revisionsbyrå av “praktiska skäl”, det var bara att “koppla på” bestyrkningsuppdraget, menar Sandström. Bestyrkaren väljs via upphandling och med jämna mellanrum byts bestyrkaren eftersom man inte vill ha samma revisor “alltför länge” och det är bra med färsk ögon på verksamheten.

Lernia

Revisorn ses som en granskare som granskar redovisningen, men Lernia har även kunnat bolla viktiga frågor med dem så att på så sätt har de haft en liten rådgivande funktion, menar Bjerke & Hedin. Däremot kunde de “känna en viss tveksamhet från revisorerna ” angående att gå över till den nya standarden G4, detta tolkar Bjerke & Hedin som att revisorerna “själva var lite tveksamma och deras kunskap bristfällig”.

Lernia använder samma revisor för både den finansiella revisionen som för bestyrkningen av hållbarhetsredovisningen då det underlättar samarbete mellan tjänsterna. Dessutom sker byte efter en viss tid för att man inte ska bli för “hemtam” som revisor tolkar Bjerke & Hedin.

LKAB

Brännvall menar att bestyrkarens roll är att hjälpa företaget att göra en bra hållbarhetsredovisning genom att se till att redovisningen ger en rättvisande bild samt att upptäcka fel.

Lindqvist uppger att BAH och den finansiella revision “alltid [är] i samma paket” vid upphandling, så det blir vald revisor på bolagsstämman som gör bestyrkningen av hållbarhetsredovisningen, “det är det mest rationella också”, avslutar Lindqvist.

Samhall

Samhall har en generell syn på revision som en “stor nytta” eftersom externa granskare kommer från en annan profession och kan påpeka saker från en annan synvinkel.

Samhall har valt att samma revisionsbyrå genomför granskningen av den finansiella och hållbarhetsredovisningen. “[D]et blir bökigt att ha olika [granskare] eftersom hållbarhetsredovisningen publiceras tillsammans med årsredovisningen och en del frågor ingår i båda.” Samhall gör en samlad bedömning vid sitt val med fokus på vad man får för pengarna. För tre år sedan bytte Samhall revisor. Levin berättar: “I Sverige finns ett begränsat antal stora revisionsbyråer i Sverige och alla är duktiga, men [...] hur byrån presenterade sig som granskare och stöd i hållbarhetsarbetet [...] blev en viktig faktor”. Företaget byter revisor med jämna mellanrum eftersom det är ägarens princip.

Svenska Spel

Revisorns funktion är att granska och försäkra att den information som presenteras är korrekt samt att Svenska Spel är transparenta. Efter varje års granskning sker ett uppföljningsmöte där bestyrkarna påpekar vad som kan förbättras.

Samma revisionsbyrå får i uppdrag att granska både den finansiella och hållbarhetsredovisningen eftersom det är enklare så. Från början hade de olika revisionsbyråer eftersom upphandlingen hamnade i otakt.

Swedfund

Larsson beskriver att revisorn har stor betydelse i form av att minska risken att utgivna hållbarhetsredovisningar innehåller väsentliga fel. Däremot “väljer” Swedfund inte sin revisor för bestyrkning av hållbarhetsredovisningen, utan revisionsteamet är detsamma som i den finansiella revisionen.

Bilden som företagen beskriver att man väljer samma BAH som sin finansiella revisor bekräftas av företagens respektive bestyrkningsrapporter. Tillbaka i tiden var det dock inte lika självklart hos alla företag i gruppen att välja samma leverantör av tjänsterna vilket illustreras i tabell 5.3.

ÅR	Green Cargo	Lernia	LKAB	Samhall	Svenska Spel	Swedfund
2013	SR	SR	SR	SR	SR	SR
2012	SR	SR*	SR	SR	SR	SR
2011	SR*	SR	SR	SR*	SR	SR
2010	SR	SR	SR*	SR	Olika revisionsbyråer	SR

2009	SR	Olika revisionsbyråer	SR	SR	Olika revisionsbyråer	SR
2008	SR	Olika revisionsbyråer	SR	SR	SR	SR
2007	ingen BAH				SR	
2006	ingen BAH					
2005	Samma byrå olika revisorer					

Tabell 5.3. De år där gruppen statliga företag valt att ha samma revisor (SR) till både den finansiella revisionen och BAH under de år de publicerat en bestyrkningsrapport (Källa: Företagens bestyrkningsrapporter samt revisionsberättelser).

* Byte av revisionsbyrå jämfört med föregående år

5.3.2 Privata företag

Folksam

Att ha en revisor är positivt då de ger stöd, garanterar kvaliteten och bidrar till kunskap på området enligt Hjeltström. Folksam väljer sin finansiella revisor till bestyrkare utifrån en ekonomisk och kunskapsmässig synvinkel. Med samma revisor i båda granskningsuppdragen kan synergieffekter uppstå eftersom revisorn lär känna företaget väl.

Handelsbanken

Handelsbanken har en stor andel internrevisorer som granskar hållbarhetsredovisningen medan externrevisorerna granskar övergripande. Dahlqvist ser positivt på denna process då man känner en trygghet att redovisningen blivit granskad.

Den externa bestyrkaren är samma som för den finansiella revisionen då bestyrkningen av hållbarhetsredovisningen bakas ihop med den finansiella revisionen.

Holmen

Bestyrkandet av hållbarhetsredovisningen beskrivs som ett "mervärde" då man får externa ögon som tittar på redovisningen. Dessutom ger revisorn synpunkter på rutiner, exempelvis rapporteringsrutiner, som kan förbättras.

Strömberg konstaterar att man har samma revisor för den finansiella revisionen som för bestyrkandet av hållbarhetsredovisningen. Det föll "på plats direkt så att säga" då den valda revisorn för den finansiella delen har en expertgrupp för att granska hållbarhetsredovisningen.

Trelleborg

Revisorn ska granska processen som företaget har för hållbarhetsredovisningen så att de data som kommer ut är rimliga och korrekt presenterade. Jahja öppnar även för att revisorn har en liten rådgivande funktion när man behöver svar på legala frågor och olika gränsdragningar. Jahja menar vidare att de har en förbättrande roll, men att det finns en begränsning i denna roll då det skulle inkräkta på granskningen om konsult- och rådgivarrollen blir för stark.

Trelleborg har valt samma revisor för sin hållbarhetsredovisning som de har för den finansiella redovisningen. Jahja menar att revisorer ”har relativt hög trovärdighet i och med sin långa tradition på den finansiella sidan”. Dessutom pratar Jahja om högre trovärdighet i och med att de får en total inblick i verksamheten. Med en revisor i ”båda lägren” kan synergieffekter uppnås.

Alla privata företagen använder samma leverantör för BAH som den finansiella revisionen, vilket också varit fallet tillbaka i tiden, se tabell 5.4.

År	Folksam	Handelsbanken	Holmen	Trelleborg
2013	SR	SR**	SR	SR
2012	SR	SR**	SR	SR
2011	SR	SR**	SR	SR
2010	SR		SR	SR
2009	SR*			SR
2008	SR*			SR
2007	SR			SR
2006				SR

Tabell 5.4. De år där gruppen privata företagen valt att ha samma revisionsbyrå (SR) till både den finansiella revisionen och BAH under de år de publicerat en bestyrkningsrapport (Källa: Företagens bestyrkningsrapporter samt revisionsberättelser).

* Inom Folksam koncernen användes flera olika revisionsbyråer till de olika bolagen under dessa år. En av dessa revisionsbyråer utförde även bestyrkningen av företagets hållbarhetsredovisning.

** Handelsbankens finansiella redovisning revideras av två revisionsbyråer, varav en av dem utför BAH.

5.3.3 Översikt

Företag:	Bestyrkarens roll	Valet av bestyrkare	Faktor
Statliga Green Cargo	Stödjande och tipsa	Samma som finansiella revisor	Enklare med samma revisionsbyrå
Lernia	Granska och rådgivning	Samma som finansiell revisor	Underlätta samarbete mellan tjänsterna
LKAB	Verifiera data, försäkra att allt är korrekt	Samma som finansiell revisor	Rationellt, samma paket
Svenska Spel	Granska om företaget är transparant, verifiera data. Försäkra att allt är korrekt. Källa till förbättring.	Samma som finansiella revisor.	Enklare med samma revisionsbyrå.
Samhall	Påpeka saker, bestyrka redovisningen.	Samma som finansiella revisor	Enklare med samma revisionsbyrå, stora revisionsbyråer är duktiga, värde för pengarna, revisionsbyråns presentation av BAH
Swedfund	Kvalitetsgarant	Samma som finansiell revisor	Mest praktiskt
Privata			
Folksam	Stödjande, kvalitetssäkrare, bidra till kunskap	Samma som finansiell revisor	Kunskap, ekonomi och synergieffekter mellan finansiell revisor och bestyrkare
Handelsbanken	Trygghet och kvalitetsgarant, redovisningen oförändrad utan revisorns granskning	Samma som finansiell revisor	Enklare med samma byrå
Holmen	Granska redovisning och siffror samt förbättra	Samma som finansiell revisor	Naturligt revisorn kunde erbjuda tjänsten
Trelleborg	Granskande, lite rådgivare och förbättrande	Samma som finansiell revisor	Revisor = trovärdig pga. lång tradition & får hela bilden av företaget (synergieffekt)

Tabell 5.5. Företagens svar angående bestyrkaren

Som tabell 5.5 visar är det uppenbart att företagen väljer sin finansiella revisor till bestyrkare. Däremot är det dominerande skälet för de statliga företagen att den lösningen är den enklaste,

medan de privata företagen tenderar att även beakta andra faktorer såsom vilken bestyrkare är mest lämplig utifrån en kunskapsmässig grund.

Beaktas resultatet från granskningen av bestyrkningsrapporterna (se tabell 5.3 respektive 5.4) kan noteras att båda företagsgrupperna har valt sin finansiella revisor över tid. Dock har det förekommit undantag vissa år tillbaka i tiden bland de statliga företagen.

5.4 Granskningsnivån

Delfråga två i kapitel ett berör bland annat företagens beslutsfaktorer gällande granskningsnivån. Nedan kommer företagens svar som behandlar granskningsnivå beskrivas. Om inget annat nämns baseras svaren på intervjuerna.

5.4.1 Statliga företag

Green Cargo

Sandström berättar att de hade kombinerad granskning ett tag, men “sedan när jag blev ensam på posten [från början var de två] hackade vi ner ett steg för att minska arbetsbördan”. Det handlade inte om finansiella krav eftersom “enstaka tusenlapparna hade ingen betydelse i det sammanhanget”. Dock har Sandström inte upplevt någon större skillnad när de gick över till översiktlig granskning. Därför upplever Sandström det som onödigt att företaget valde den lägre nivån, men företagen kommer fortsättningsvis behålla ÖG.

Sandström har inga uppgifter på kostnaden för BAH eftersom det skedde en samlad upphandling på den finansiella revisionen och bestyrkningsuppdraget. Men det rör sig om “betydligt mindre” kostnader jämfört med den finansiella revisionen.

Lernia

Bjerke och Hedin konstaterar att frågan om en högre grad av bestyrkning inte varit uppe eftersom det centrala är att det är en extern part som granskat. I framtiden tror de inte heller att de kommer att ha en högre nivå av bestyrkning eftersom “det är en kostnadsfråga” om det inte blir ett krav förstås. En högre nivå ska också ge någon mer typ av fördel menar Bjerke & Hedin.

Bjerke och Hedin är inte involverade i faktureringsprocessen och har därför inte vetskap om bestyrkningsuppdragets kostnad, men de bedömer att det rör sig om en liten del av vad finansiell revision kostar.

LKAB

Brännvall menar att kvaliteten på rapporten blir tillräckligt hög med en översiktlig granskning. Lindqvist framhåller att man försöker “snäppa upp nivån”, men att “de måste ta sig de rätta stegen också”. Idag märker Lindqvist att fokuset ökar på hållbarhetsfrågor, vilket gör att man måste ha kvalitet på granskningen av hållbarhetsredovisningen.

Kostnaden för BAH uppskattar Brännvall grovt till 30 % av den finansiella revisionen.

Samhall

Samhall valde översiktlig granskning efter “en avvägning av hur mycket är det värt att satsa på redovisningstekniken och granskningen och hur mycket i sak vill vi utveckla hållbarhetsarbetet”. De valde också den lägsta nivån eftersom “vi måste lära oss att krypa innan vi kan börja springa”. Samhall ser det som en utvecklingsprocess där de ska trappa upp granskningen till kombinerad granskning i takt med att de övergår till integrerad rapportering. Det är dock krävande och i dagsläget är det oklart vilken förändringstakt Samhall orkar med.

Enligt Levin-Pölde är den finansiella kostnaden för BAH (“oja”) mycket mindre jämfört med den finansiella revisionen. Några exakta siffror har dock inte Levin-Pölde kollat upp.

Svenska spel

Strandängar menar att granskningen av hållbarhetsredovisningen är mer fokuserad på processer och mjuka värden jämfört med den finansiella revisionen. Dessutom upplever Strandängar att revisorerna använder två olika metoder vid de två granskningarna. För den finansiella revisionen arbetar revisorerna mer självständigt och det är ett fåtal personer från Svenska Spel som bistår revisorerna med hjälp att samla in det material de vill ha. När det gäller bestyrkningen av hållbarhetsredovisningen är det “jättemånga [från Svenska Spel] inblandade. Det har vi försökt dra ner, men revisorerna är fortfarande såhär. De är så vana vid att när man granskar en hållbarhetsredovisning är man ute och pratar mycket i organisationen istället för att man är några som samlar in och sedan sitter man och granskar det där.” Strandängar anser

att det vore lättare för företaget och revisorerna om arbetssättet blev mer likt det finansiella. Här behöver revisorerna “lära sig ett nytt arbetssätt och teknik”.

Man har valt kombinerad granskning eftersom Svenska Spels samhällsuppdrag är så viktigt. En annan faktor är att årsrapporten går allt mer mot att bli integrerad och då anser man på Svenska Spel att det är enklare att granska mer. Strandängers fortsätter med att beskriva att man funnit nivån kombinerad granskning efter en avvägning om vad som är lagom/”good enough”. I avvägningen har man beaktat att granskningar tar tid, kostar pengar samtidigt som “det är tungt och viktigt att visa upp att man är transparent och revisioner görs”. Dessutom sker andra granskningar i företaget med olika certifieringar samt att det redovisas mycket till lotteriinspektionen. I framtiden kommer Svenska Spel fortsätta med kombinerad granskning enligt Strandängers eftersom det är “good enough”.

Enligt Strandängers är det svårt att svara på hur mycket resurser som läggs ned på bestyrkning av hållbarhetsredovisningen eftersom den och den finansiella revisionen är integrerade och går ihop.

Swedfund

Swedfund har begränsat bestyrkningsuppdraget till ÖG vilket Larsson förklarar med: ”För att revisorerna ska kunna utföra revision, den graden av säkerheten som revision har, så måste de underliggande systemen hålla en helt annan och bättre kvalitet än den vi har här på Swedfund”. Däremot har Swedfund absolut en strävan att ta sig dit, men det kommer att ta några år.

Tidsmässigt är omfattningen för bestyrkning av hållbarhetsredovisningen betydligt lägre jämfört med den traditionella revisionen vilket även speglas i en mycket lägre kostnad (Larsson ville dock inte uttala sig i exakta siffror utan hänvisar till revisorerna). Larsson menar dock att det är naturligt att revision är mera kostsam och därför dyrare än en översiktlig granskning, då en fullständig revision har högre säkerhet och därför omfattar fler arbetsmoment, som t.ex. platsbesök.

Historiskt sett dominerar ÖG, se tabell 5.6. Alla företag har börjat med den lägre nivån, medan både Green Cargo och Svenska Spel har använt KG. Svenska Spel har däremot behållit den högre nivån sedan 2008 medan Green Cargo övergick till ÖG i samband med att personalen för hållbarhetsfrågorna minskades från två till en.

År	Green Cargo	Lernia	LKAB	Samhall	Svenska Spel	Swedfund
2013	ÖG	ÖG	ÖG	ÖG	KG	ÖG
2012	ÖG	ÖG	ÖG	ÖG	KG	ÖG
2011	ÖG	ÖG	ÖG	ÖG	KG	ÖG
2010	ÖG	ÖG	ÖG	ÖG	KG	ÖG
2009	KG	ÖG	ÖG	ÖG	KG	ÖG
2008	KG	ÖG	ÖG	ÖG	KG	ÖG
2007	Ingen BAH*				ÖG	
2006	Ingen BAH*					
2005	ÖG					

Tabell 5.6. Nivån på BAH som respektive statliga företag valt under åren (Källa: Företagens bestyrkningsrapporter).

* Några bestyrkningsrapporter fanns ej publicerade dessa år. Däremot har vi tagit del av interna dokument som tyder på att bestyrkningsuppdrag pågick i Green Cargo dessa två år.

5.4.2 Privata företag

Folksam

Hjeltström uppskattar att Folksam lägger ungefär 800 000 kr per år för bestyrkningen av hållbarhetsredovisningen.

Hjeltström har fått information från Folksams revisor att den valda granskningsnivån är ett gemensamt beslut. Fullständig revision ska inte utföras eftersom den datainformation som ska granskas har inte varit tillräckligt tillförlitlig. I framtiden tror Hjeltström att trenden i samhället går mot mer fokus på de här områdena och “det blir mer och mer en hygienfaktor” och avslutar med “att vi kommer att hänga med de förändringar som sker på området”

Handelsbanken

I fråga om varför man väljer en kombinerad granskning återkommer Dahlgvist till tidsaspekten (begränsat med resurser) som en parameter till varför man valde aktuell nivå, samtidigt som man ville börja någonstans och “ta ett steg i taget”. Dahlgvist vill inte spekulera om framtiden utan framhäver att det “viktiga är vilken information man kommunicerar ut och att kvalitén på den är bra”.

Dahlgvist menar att kostnaden per granskad redovisningssida är ungefär lika mycket för både BAH och finansiell revision. Eftersom hållbarhetsredovisningen är mindre omfattande anser Dahlgvist att kostnaden för bestyrkningen landar på 10 % av den finansiella granskningen.

Holmen

Att lägga sig på nivån översiktlig granskning blev också naturligt i sammanhanget. Frågan om en total revision har inte varit uppe utan man följer den nivå andra företag väljer. Man kommer att behålla nuvarande nivå, men det kan bli aktuellt att genomföra punktinsatser med mer omfattande revision på vissa områden som kräver "speciell uppmärksamhet".

Efter en grov uppskattning bedömer Strömberg att kostnaden för revisionsbolagets granskning ligger på 300 000-400 000 kr.

Trelleborg

En stor resursåtgång är naturligtvis kostnaden för revisorerna. Men en minst lika stor om inte större resurs i form av tid läggs av medarbetarna. Jahja fortsätter med att det läggs mindre pengar på granskningen av hållbarhetsredovisningen än vad som läggs på den finansiella revisionen. Detta eftersom den finansiella revisionen är mer grundlig än granskningen av hållbarhetsredovisningen och dit har granskningen av hållbarhetsredovisningen inte kommit då "vi känner att vi inte kan räkna hem en sådan fullständig revision" menar Jahja. Därför har man valt att lägga sig på en översiktlig granskning och inte en fullständig revision av hållbarhetsredovisningen, men även för att det inte finns något behov av högre nivå av granskning och allt hittills bygger på frivillighet. Det skulle även vara "enormt tidskrävande om inte annat" menar Jahja. En grov uppskattning av kostnadsförhållandet för BAH i förhållande till den finansiella revisionen är 20 procent.

I framtiden tror inte Jahja att trenden går mot en fullständig revision av hållbarhetsredovisningen "därför att det inte svarar mot den uppenbara aktieägarerisken som ändå finns på den finansiella sidan om det skulle vara brister i redovisningen så att säga". Dessutom fortsätter Jahja med att "man försöker hitta den nivå som är rimlig i förhållande till vad det ger, det är sådana resonemang som ligger bakom också".

Genom en granskning av företagens bestyrkande rapporter som illustreras i tabell 5.7 återfinner vi företagens nivå av bestyrkning och hur dess historia sett ut. Företagen har alltså behållit samma nivå av bestyrkning genom åren.

År	Folksam	Handelsbanken	Holmen	Trelleborg
2013	ÖG	KG	ÖG	ÖG
2012	ÖG	KG	ÖG	ÖG
2011	ÖG	KG	ÖG	ÖG
2010	ÖG		ÖG	ÖG
2009	ÖG			ÖG
2008	ÖG			ÖG
2007	Oklar nivå			ÖG
2006				Oklar nivå

Tabell 5.7. Nivån på BAH som respektive privata företag valt under åren (Källa: Företagens bestyrkningsrapporter).

5.4.3 Översikt

Företag	Nivå	Beslutsfaktorer för nivån	Kostnaden jmf m finansiell revision	Framtiden
Statliga				
Green Cargo	ÖG	Resurser (arbetsbördan), pengar styr inte	Betydligt mindre	ÖG pga tidigare erfarenhet att högre nivå inte innebar någon skillnad mot ÖG
Lernia	ÖG	Lägsta nivån är tillräcklig. Avvägning av värdet och resurser (finansiella)	Liten del	ÖG pga. kostnadsfråga såvida inte ägaren kräver mer
LKAB	ÖG	Kvaliteten på hållbarhetsrapporten är tillräckligt hög med ÖG	30 %	Utvecklingsprocess
Svenska Spel	KG	Viktigt samhällsuppdrag. Enklare granska mer eftersom på väg mot integrerad rapportering. Avvägning av värdet och resurser (tids- & personalmässiga, finansiella). Hitta "good enough"	Den finansiella revisionen är större	KG är tillräcklig
Samhall	ÖG	Avvägning av värdet och resurser (tid/personal) börja med lägsta nivå och utvecklas	Mycket mindre	Utvecklingsprocess (KG vid integrerad)
Swedfund	ÖG	Underliggande system är inte tillräckligt bra	Betydligt lägre kostnad	Utvecklingsprocess
Privata				
Folksam	ÖG	Begräsning i underliggande system (OBS! enligt revisorn)	Ca 800 000 kr	Mer fokus på detta i framtiden, hänger med i trenden

Handelsbanken	KG	Resurser (tid) och utvecklingsprocess	10 %	Ingen åsikt, fokuserar på kvaliteten
Holmen	ÖG	Följer andra företag	Kostnad på ca 300 000-400 000 kr, ca 5-7%	Tror på kombinerad variant
Trelleborg (3)	ÖG	Inget behov av högre nivå, tidskrävande	Knappt 20%	Fortsätter med ÖG

Tabell 5.8. Företagens bestyrkningsnivå och beslutsfaktorer för denna samt resurser och framtida syn på granskningsnivå.

Från tabell 5.8 kan vi notera att ÖG dominerar som granskningsnivå i båda företagsgrupperna men att de statliga företagen tenderar att se de olika granskningsnivåerna som en möjlig utvecklingsprocess. De statliga företagen beaktar i stor utsträckning nivåns resursanspråk samt vad som är en lagom nivå/avväger mellan kostnad mot nytta. De privata företagens svar målar upp en mer spridd bild, dock beaktar hälften resursanspråk. Alla företag uppger att kostnads- mässigt betalar företagen mindre för BAH jämfört med den finansiella revisionen; runt 10 procent av den finansiella revisionens kostnad tenderar de privata företagen att betala. Eftersom bara ett företag uppgett en siffra bland de statliga företagen är det svårt att bedöma vad deras kostnad ligger på ett ungefär.

5.5 Granskningsområde

Del fråga två i kapitel ett behandlar bland annat företagens beslutsfaktorer för valet av granskningsområde. Nedan kommer företagens svar kring granskningsområde presenteras. Svaren i detta avsnitt baseras enbart på svaren från intervjuerna.

5.5.1 Statliga företag

Green Cargo

Revisorerna styr väldigt mycket vad de vill granska och Green Cargo utgår ifrån att det är revisorenas arbetsuppgift. Valet av vilken granskningsnivå företaget ska ha bestämmer Green Cargo själva. Intressenterna är inte delaktiga på något sätt. Sandström menar att Green Cargos verksamhet i miljöhänseende inte är så komplex. Bestyrkaren upptäcker ofta stavfel och beräkningsfel som är snabba och lätta att justera.

Lernia

Bestyrkningen sker efter ett protokoll och Lernia påverkar inte denna process enligt Bjerke & Hedin. Intressenter är inte heller med i beslutsfattandet men är med mer indirekt via väsentlighetsanalysen i redovisningen enligt Bjerke & Hedin

Revisorn fokuserar sitt arbete på att validera data och se hur processerna ser ut samt vilken data Lernia baserar vad man kommit fram till, enligt Bjerke & Hedin. Bjerke & Hedin fortsätter med att det inte har varit så omfattande förslag till förbättringar utan det är mer felkorrigeringar och förtydliganden. Däremot lyfter Bjerke & Hedin fram att revisorernas frågor kan leda till funderingar kring förbättringar.

En stor skillnad vad gäller skillnaden mellan finansiell revision och BAH är att “det är mer tyngdpunkt på den finansiella delen” vilket är naturligt med tanke på att de har olika grader av omfattning påpekar Bjerke och Hedin. Den finansiella granskningen är mer inriktad på siffror medan den översiktliga granskningen av hållbarhetsredovisningen är mer fokuserad kring underlag och vid frågor kontaktas personer som tagit fram underlagen.

LKAB

Vad gäller omfattning är LKAB med och beslutar, däremot sker resten av arbetet genom en dialog med revisorerna menar Brännvall. Däremot är LKAB inte delaktiga i vilka platser som besöks enligt Brännvall.

Ifall intressenterna påpekar något som berör BAH i samband med att de ger feedback på hållbarhetsredovisningen för bolaget det vidare till revisorerna. Således har intressenterna en mer indirekt påverkan, menar Brännvall.

Små felaktigheter korrigeras direkt när de upptäckts, andra förslag på förbättringar kommer i revisors rapport som används som underlag för företagets förändringsarbete, menar Brännvall. En punkt som revisorerna påpekade var att man skulle införa ett databaserat rapporteringssystem för att göra rapporteringsprocessen lättare och säkra material, då det kändes osäkert med Excelark som skickades runt inom företaget.

Samhall

Vad som ska granskas sker via en dialog mellan Samhall och bestyrkarna vid ett planeringsmöte. Samhall väljer områden som de anser är viktiga att de kan utveckla medan revisorn utgår från sin riskanalys baserad på sina kunskaper om verksamheten samt resultatet från föregående års granskning. Intressenterna deltar inte direkt i valet av vad som ska granskas. I en samlad väsentlighetsanalys är det viktigaste området för kunderna och andra intressentkategorier det arbetsmarknadspolitiska eftersom det är Samhalls grundidé enligt Levin-Pölde. Både Samhall och bestyrkarna beaktar detta och därför är den sociala delen tyngdpunkten i bestyrkningen, vilket också följer av revisorernas riskanalys.

De flesta av bestyrkarnas synpunkter är övergripande och gäller styrformer, förhållningssätt m.m. och är frågor för företagsledningen. Gäller det synpunkter på processer får berörda processägare dem. Det var svårt för Levin att peka ut något exempel där BAH lett till förändringar eftersom "impulserna kommer ifrån flera håll". Det exempel som dyker upp gäller Samhalls ändrade hållbarhetsmål inför 2014 vilket lett till en mer långsiktig och strategisk inriktning för hållbart företagande.

Till skillnad från den finansiella revisionen åker inte bestyrkarna för hållbarhetsredovisningen på studiebesök, men eftersom vissa bitar av respektive granskning (exempelvis personalnyckeltalen) är gränsöverskridande kan revisorerna överföra kunskap sinsemellan.

Svenska Spel

Förut skedde det att Svenska Spel sa att de inte ville att vissa områden skulle granskas men nackdelen var att då blev det inte heller bestyrkt. "Nu granskar de [bestyrkarna] allt som dem vill". Intressenterna är inte heller delaktiga i beslutsfattandet.

Tack vare bestyrkarens granskningar har förbättringar skett angående exempelvis uträkningen av koldioxidutsläppen på flygresor och processen för insamlingen av data.

Swedfund

Inledningsvis nämner Larsson att "revisorn naturligtvis inte granskar allt". Omfattningen av bestyrkandet av hållbarhetsredovisningen avgörs av revisionsteamet i deras planering men utgår ifrån en dialog mellan Swedfund och revisorerna. Revisionsteamet är inte ombedd att

granska något specifikt eftersom “det faller ut ganska naturligt eftersom Swedfund är en liten verksamhet” menar Larsson.

Intressenterna deltar inte i dialogen om bestyrkningen, någon strävan om detta uttrycks inte heller varken från revisorerna eller från intressenterna. Däremot anser Larsson att som revisor borde man involvera intressenterna mer, även om revisionsteamet ibland sitter med på intressentdialogerna och för protokoll. Revisorerna har även kommit med konstruktiva synpunkter på hur intressentdialogerna kan förbättras.

En faktor som Larsson uttryckligen nämner som påverkar omfattningen är prissättningen. Han förklarar att revisionerna naturligtvis som uppdrag måste lämna ett överskott. Revisionsföretagen är ju kommersiella. Om detta påverkar djupet i samt omfattningen av granskningen vill inte Larsson uttrycka någon synpunkt på.

5.5.2 Privata företag

Folksam

Folksam har valt att ha hela redovisningen granskad, men på initiativ av revisorn väljer man tillsammans med revisorn ut riskområden som man ska titta lite extra på varje år. Det är hela tiden “ett pågående samtal” menar Hjeltström. Hjeltström fortsätter med att inför varje arbete “sätter man ner foten och bestämmer lite ramar” där man har chans att påverka, men i det stora hela är granskningsarbetet lika år till år. Inga externa intressenter deltar i beslutsfattandet.

Upptäckter från granskningen tas “naturligtvis” in i Folksam. I övrigt karaktäriseras denna process i företaget som enligt tidigare att det kontinuerligt sker en dialog både före under och efter granskningen. Samtidigt rullar verksamheten på som vanligt liksom förslag till förbättringar menar Hjeltström.

Handelsbanken

Att ha en rapport granskad är tidskrävande men “man försöker ändå lyssna av vad omvärlden förväntar sig, alltså de externa intressenterna [...] vad de förväntar sig ska vara granskat” menar Dahlqvist. Banken köper in denna tjänst och har stort inflytande men det är likväl ett samarbete mellan intern- och externrevisorerna. Banken försöker även ha en dialog med intressen-

terna om innehållet i redovisningen vilket gärna får innehålla revisionsorienterade ämnen, men man upplever inte att allmänheten fäster så stor uppmärksamhet kring detta än, menar Dahlqvist.

Holmen

Revisorerna gör en grundlig granskning av materialet. I stora delar befinner sig Strömberg “i händerna på revisorerna” och det är upp till revisorerna att göra djupdykningar i materialet menar Strömberg. Däremot beskriver Strömberg att om han har någon känsla för om de är svaga på något område kan han be revisorerna att ställa frågor om det området, om svaret inte blir fullvärdigt tas det upp i revisorernas rapport om vad som varit bra/mindre bra och vad som behöver förbättras. Det är bra för det interna arbetet. Vad gäller besök ute i verksamheten hjälper Strömberg till att arrangera möten. Granskningen utförs sedan helt i revisionsbolagets regi.

Ett konkret exempel på förbättringar som Strömberg nämner handlar om att företaget har samordnat insamlingsrutinerna in till Stockholm från att tidigare använt sig av Excelark som skickats in. Därefter har man samlat allt i en databas där man dessutom lagt in olika räkneoperationer för att minimera fel.

Trelleborg

Jahja menar att Trelleborg är “mycket delaktiga” i det som ska granskas eftersom “det som ska granskas sker i samråd mellan oss och revisorerna varje år”. Man bestämmer ett fokus varje år och detta har man stort inflytande över. Det som styr fokusen är platser eller områden där Trelleborg misstänker att det finns någon slags problem eller förbättringsmöjlighet, kort sagt “där man får mest valuta för pengarna”. Vid val av granskning av platser tar man också hänsyn till dels vad man har tid och råd med varje år, men man väger även in så att volymen på det granskade blir tillräckligt stor för att representera helheten så att revisorerna får statistisk täckning för sin granskning, menar Jahja.

Av Trelleborgs interna intressenter (medarbetarna) är inte den breda massan av dem med och bestämmer i revisionsprocessen, utan det görs av specialister, menar Jahja. De externa intressenterna är med indirekt i revisionsprocessen genom företagets intressentanalys där intressenterna får säga sitt om förtegets utmaningar och Trelleborg får reda på deras förväntningar ge-

nom enkäter. Denna kunskap är sedan med “i bakhuvudet” och kommer till uttryck i en väsentlighetsanalys menar Jahja.

Beroende av vad revisorerna kommer fram till efter sin granskning sätter Trelleborg “naturligtvis in olika typer av åtgärder beroende av hur allvarliga bristerna kan sägas vara”. En förändring som ägde rum för 2-3 år sedan var att låta den finansiella enheten ansvara för all hållbarhetsrapportering. Detta skapade mer robusta processer och säkerheten i siffrorna kunde stiga eftersom dessa är professionella rapportörer och sysslar med detta oftare än miljö- och HR-kollegorna i alla de små enheterna runt om på företaget.

5.5.3 Översikt

Företag:	Hur granskningsområden bestäms	Faktorer för granskningsnivå	Intressentdialog i beslutsprocessen
Statliga			
Green Cargo	Revisorn bestämmer allt utom granskningsnivån	Revisorns bedömning	Ingen
Lernia	Revisorn bestämmer allt	Revisorns bedömning	Indirekt dialog
LKAB	Dialog för övergripande, revisorn har hand om detaljer	Dialog med revisorn	Indirekt dialog
Svenska Spel	Revisorn bestämmer allt	Revisorns bedömning	Ingen
Samhall	Dialog	förbättringsperspektiv Bestyrkaren: riskanalys, föregående års granskning Tyngdpunkt: sociala delen	Indirekt påverkan
Swedfund	Dialog	Företaget väljer inget granskningsfokus pga. liten verksamhet	Ingen
Privata företag			
Folksam	Dialog och på initiativ av revisorn	Risk/fokusområden, på rutin	Ingen
Handelsbanken	Dialog, framförallt mellan intern och extern revisor	Vad intressenter förväntar sig ska granskas	Ingen
Holmen	Revisorn bestämmer i stora delar, liten	Svaga områden som kan förbättras	Ingen

	påverkan		
Trelleborg	Stor påverkan, dialog	Risk/fokusområden, (förbättringsperspektiv), valuta för pengarna, resurser (tid och kostnad), tillräcklig granskningsvolym	Indirekt

Tabell 5.9. Företagens beslutsfaktorer för omfattningen och faktorer för dessa samt intressentdialog.

De statliga företagen tenderar att inta en mer passiv roll när granskningsfokus ska bestämmas och i de fall företagen medverkar sker allt i en dialog med bestyrkaren (se tabell 5.9). De privata företagen är däremot mer aktiva i besluten om vad som ska granskas, där områden som kan förbättras är viktiga. Hälften av de statliga företagen uppger att intressenterna har en indirekt påverkan i vilka områden som bestyrkningsuppdragen ska fokusera på, vilket inte sker bland de privata.

6 Diskussion och analys

I detta kapitel diskuteras resultaten från den empiriska undersökningen. Skillnader och likheter mellan de två olika företagsgrupperna analyseras och diskuteras utifrån befintlig forskning på området samt de utvalda teorierna i kapitel tre.

6.1 Bestyrkning

Som vi kan se från tabell 6.1 är det ganska olika faktorer som påverkar företagen till att välja bestyrkning och det är ingen av dem som mer än hälften av de tio företagen uppger. Vår studie bekräftar inte de senaste svenska studierna där motiven uppgavs vara ökad trovärdighet (Park & Brorson, 2005; Tan-Sonnerfeldt, 2011) samt förbättrad rapportering (Tan-Sonnerfeldts, 2011).

Vi ska nedan analysera resultat djupare utifrån trovärdighetsteorin samt institutionella teori.

Faktor	Statliga företag	Privata företag	Totalt
Öka trovärdighet	1	2	3
Ägarens krav	3		3
Konstigt granska delar i årsrap.	1	2	3
Verksamhetsanknutet	2		2
Förbättra	1	1	2
Vara bäst	1		1
Vara först	1		1
Extern kritik		1	1

Tabell 6.1. Varför företagen väljer bestyrkning. Notera att en del företag har uppgett fler än en faktor. Statliga: Green Cargo, Svenska spel, Samhall och Swedfund uppgav två faktorer vardera. Privata: Trelleborg uppgav tre faktorer.

6.1.1 Analys utifrån teori

6.1.1.1 Trovärdighetsteorin

Enligt trovärdighetsteorin ser både allmänheten och de som driver företag revision som ett sätt att öka trovärdigheten (Hayes, 2005). Utifrån detta kan vi dela in kravet på trovärdig information i en extern sida (allmänheten) och en intern (företagen).

Om vi börjar med den interna sidan kan vi notera att enbart tre av alla tio företag (Swedfund, Handelsbanken och Trelleborg) nämner att ökad trovärdighet har varit en faktor för dem i beslutet att välja bestyrkning. Det finns dock ytterligare tre företag vars svar vi tycker kan tolkas som att det handlar om ökad trovärdighet. Både Svenska spel och Holmen är inne på att när hållbarhetsredovisningen publiceras i årsredovisningen ska den bestyrkas eftersom det är konstigt att enbart granska den finansiella delen av rapporten. Liknande svar nämnde Trelleborg även om Trelleborg ordagrant nämnde trovärdighet i samband med sitt svar. Folksam nämner den externa kritik som riktades mot företaget. Enligt oss tyder det också på att företaget använder BAH i syfte att redovisningen ska få ökad trovärdighet. Tar vi också hänsyn till företagets syn på bestyrkarens roll (se nedan) framgår det ändå från vår undersökning att ökad trovärdighet är viktigt för företagen, dock på ett mer indirekt sätt. Likadant gäller angående förbättringsperspektivet på BAH (se 6.2.1).

Går vi sedan över på den externa sidan är det bara tre statliga företag (Lernia, LKAB och Samhall) som nämner att intressenterna kräver BAH. Folksam nämner att extern kritik ledde till att företaget bestämde sig för att ha BAH, dock handlade inte kritiken om att företaget inte bestyrkte sin hållbarhetsredovisning. Därför räknar vi inte med Folksam. I de tre statliga företagen kommer kraven från staten som är ägaren till företagen. Ett företags ägare utgör dock enbart en grupp av alla de intressenter man kan prata om att ett företag har. Vi menar dock att staten kan ses som representant för det svenska samhället i stort. Om man bortser från staten ser vi dock att företagen upplever ett lågt intresse bland sina intressenter. Ett tydligt exempel på detta är att Handelsbanken inte upplever att intressenterna bryr sig om hållbarhetsredovisningen är granskad. Några fler företag har antytt samma sak i sina intervjuer. Det är inte heller något företag som nämner att intressenterna är direkt delaktiga i beslutsprocessen. Visserligen ligger det på företagets ansvar att bjuda in sina intressenter till beslutsprocessen. Flertalet företag säger sig dock vara öppna för att lyssna på intressenternas synpunkter på bestyrkningen, men några sådana synpunkter har hitintills inte kommit. Så länge inte företagen själv upplever att intressenterna intresserar sig mer för BAH tror inte vi heller att intressenterna kommer delta i beslutsprocessen.

Beaktar man de två ovanstående styckena bedömer vi det som att önskan om trovärdig information kommer inifrån själva företagen. Trovärdighetsteorin är således bara halvt tillämpbar vad gäller BAH. Bortser man från de statliga företagen som har riktlinjer att följa kan vi i denna studie se att företagen själva inte upplever ett externt krav på BAH. Enligt oss kan detta

vara ett tecken på BAH har ett lågt värde ute bland intressenter och allmänheten. Det låga intresset kan enligt oss förklaras med den oklara kopplingen mellan företagens redovisnings-skyldighet och mottagarna till skillnad från den finansiella redovisningen. Hållbarhetsredo-visning riktar sig till företagens intressenter, vilka kan inkludera väldigt många individer och grupper. Inte minst de olika definitionerna som existerar och diskussionerna om vem som ska inkluderas vittnar om detta (Friedman och Miles, 2006; Mitchell, R, Agle, B & Wood, D,1997). Den finansiella redovisningen riktar sig däremot till aktieägarna, en specifik grupp som går att peka ut och begränsa.

Det är intressant att här påpeka att tidigare studier på svenska företag (Park & Brorson, 2005; Solem & Persson, 2012) visar att avsaknaden av intressenternas krav är en förklaring till att företag exkluderar BAH. Vår studie visar dock att avsaknaden av externa krav inte är en beslutsfaktor när företag väljer att ha BAH. Ett sätt att öka fokus på intressenternas åsikter gällande BAH skulle enligt oss kunna vara att utöka intressentdialogerna till att inte enbart gälla hållbarhetsredovisning utan även inkluderar frågan om bestyrkning. Det hade enligt oss varit ett enkelt sätt att stämma av efterfrågan på BAH bland intressenterna även om kanske inte alla företagets intressenter kommer till tals via dialogerna. Vi tror att detta i längden skulle kunna få fler företag att börja välja BAH eftersom det skulle vara svårare för dem att gå emot externa tryck.

6.1.1.2 Institutionell teori

Som ovan redogjorts bekräftar inte riktigt vår studie tidigare svensk forskning där trovärdighet och förbättring har varit företagens huvudmotiv. Bestyrkningsområdet är ett föränderligt landskap; miljön som företagen verkar i idag är inte densamma som då de tidigare studierna gjordes (se kapitel 1). Eftersom den institutionella teorin fokuserar på hur omgivningen påverkar företagens handlingar och beslut (se kapitel 3) tänker vi nedan diskutera motiven till BAH utifrån denna teori.

6.1.1.2.1 Reglerande strukturer

Att hälften av de statliga företagen har valt bestyrkning eftersom det är ägarens krav är inte enligt oss helt oväntat då majoriteten av de statliga företagen började med BAH i samband med att de statliga riktlinjerna för BAH började gälla 2008 (se tabell 5.6). Ägarens krav har också återkommit som förklaring vid fler tillfällen än bara gällande valet att bestyrka hållbar-

hetsredovisningen. Exempelvis har Lernia tydligt uttryckt att man tänker fortsätta med ÖG såvida inte ägaren kräver mer. Vi ser allt detta som ett tecken på de statliga företagen har anpassat sina beteenden för att följa statens riktlinjer. Detta är i linje med den institutionella teorins reglerande strukturer.

6.1.1.2.2 Normativa strukturer

Vi har i uppsatsens inledningskapitel nämnt att BAH inte är ett allmänt utbrett fenomen, varken internationellt eller nationellt. Således har vi svårt för att påstå att det finns en norm att företag ska välja BAH. Vår studie har också visat att företagen egentligen inte upplever något externt tryck från intressenter eller samhället att ha BAH. Vi vill dock ändå tro att det finns en bild av att stora och synliga företag bör ha BAH, precis som Svenska spel var inne på. Detta kopplar vi till att stora företag är mer benägna att bestyrka sina hållbarhetsredovisningar (Simnett, Vanstraelen & Chua, 2009). Om vi bortser från de statliga företag som började med BAH i samband med riktlinjernas tillkomst (alla utom Green Cargo och Svenska spel) tror vi att den normativa strukturen har ett visst förklaringsvärde till varför företag väljer BAH. Vi har flera företag som nämnt att BAH blev naturligt när hållbarhetsredovisningen publicerades i årsredovisningen. Detta tolkar vi som att det kanske finns en oskriven regel/norm som säger att det som står i årsredovisningen ska granskas. Traditionen att granska den finansiella delen i årsredovisningen har kanske rotat sig så djupt hos företagen att den bilden flyttats över till hållbarhetsredovisningen.

6.1.1.2.3 Kognitiva strukturer

Att organisationer skulle härma andra är inget som direkt har framkommit under våra intervjuer. Dessutom är det svårt att empiriskt bevisa förekomsten av kognitiva strukturer (Larínaga-González, 2007). Däremot pratade Green Cargo om att företaget valde BAH för att företaget ville vara först med det inom sin bransch samt att BAH var ett naturligt steg i ambitionen att vara bäst på hållbarhet. Detta tolkar vi som att BAH symboliserar att ett företag tar hållbarhetsaspekten mer på allvar. Här finns således en koppling till den kognitiva strukturen som bland annat fokuserar på symboler. Dessutom visar Green Cargos svar att företag faktiskt jämför sig med varandra vilket berör den härnningsmekanismen som DiMaggio och Powell (1991) beskriver. Vi har också under intervjuernas gång hört uttalanden från en del företag som vi tolkar som att företagen har koll på andra företag, framförallt inom sin bransch. Holmen och Folksams uttalanden om att företagen tänker följa trenden vad gäller

granskningsnivå (se nedan) stärker vår syn på att företagen jämför sig med andra och härmar. Även Park och Brorson (2005) diskuterade att benchmarking motiverar företag till att välja BAH.

6.1.1.2.4 Samspel

Vi tror inte att de tre mekanismerna ska ses som separata påverkansfaktorer, utan att de har en inbördes påverkan sinsemellan. De statliga riktlinjerna har fått flera statliga företag att välja BAH, vilket vi tror bidrar till en utveckling där BAH ses som en norm, framför allt bland stora och/eller välkända privata företag. När ett stort och/eller välkänt företag börjar med BAH tror vi att det i sin tur sätter igång härmningsmekanismen. Om fler följer efter bidrar det ytterligare till normbildningen bland företagen.

6.1.1.3 Samband mellan trovärdighetsteorin och institutionell teori

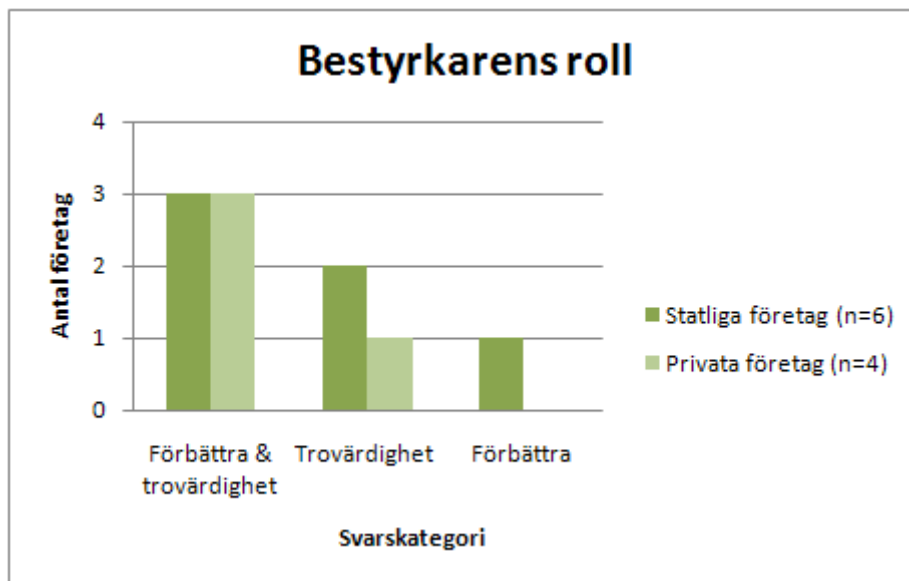
Ovan beskrev vi hur endast halva trovärdighetsteorin var tillämplig eftersom (de privata) företagen inte upplevde ett externt tryck. Däremot anser vi att mekanismerna, framförallt de normativa samt kognitiva, som beskrivs i institutionell teori kan ses som osynliga externa krafter som driver företagen till att använda BAH. Vi uppfattar att det existerar en bild att granskning är nödvändigt om hållbarhetsredovisningen publiceras i årsredovisningen och om företaget är stort och bedriver viktig verksamhet (normativ mekanism). Denna bild tror vi skapar förväntan på företagen att välja BAH för att upplevas som trovärdiga. De ”ambitiösa” som inte vill vara sämre än andra företag (härmningsmekanismen) anser vi är mer känsliga för de normativa mekanismerna/förväntningarna. Dessa sistnämnda företag anser vi är mer benägna att anpassa sig till de normativa mekanismerna/förväntningarna och således välja BAH för att kunna behålla sin position som trovärdig och bland de bästa på hållbarhetsområdet.

Således menar vi att den institutionella teorins mekanismer fyller ut ”tomrummet” i trovärdighetsteorin som bildats av bristen på krav på BAH från externa intressenter.

6.2 Bestyrkaren

6.2.1 Bestyrkarens roll

För att förstå varför företagen valt sina respektive bestyrkare bättre kommer vi först att presentera och analysera hur företagen ser på bestyrkarens roll.



Figur 6.1. Bestyrkarens roll enligt de statliga respektive privata företagen. (Källa: egen)

Först och främst ska poängteras att alla företag har svarat utifrån deras syn på revisorns roll som bestyrkare och inte utifrån bestyrkare i generell mening.

När det kommer till bestyrkarens roll har vi kunnat kategorisera in respondenternas svar i tre huvudgrupper. Trovärdighetskategorin handlar om att bestyrkaren ska granska/kvalitetsgarantera/bestyrka/försäkra korrektheten i redovisningen medan förbättringskategorin omfattar svaren som berört bestyrkarens roll som att stödja/tipsa/påpeka/rådgiva/förbättra arbetet med hållbarhetsredovisningen. Den tredje kategorin "förbättra & trovärdighet" inkluderar de svar där företagen nämnt de ovanstående kategorierna tillsammans. Som vi kan se från tabell 6.1 tenderar företagen i större utsträckning se bestyrkarens roll som att både förbättra och göra redovisningen trovärdig. Tre av fyra privata företag anser så medan motsvarande är hälften bland de statliga företagen.

Vi kan dra paralleller mellan de två huvudgrupperna förbättra respektive trovärdighet som enligt ovan framkommit i vår undersökning och Knechels et al. (2006) studie. I den sistnämnda studien framkom att revisorers topp tre egenskaper enligt företag är expertis, det professionella ryktet och oberoende. Expertisen är enligt oss en förutsättning för att revisorn ska kunna förbättra och öka hållbarhetsredovisningens trovärdighet. Det professionella ryktet och oberoende kan också enligt oss kopplas till revisors roll att öka trovärdigheten på redovisningen.

Vi upplever det som att företagen tycker att det är viktigt att kunna ställa frågor och använda revisorn som ett bollplank i processen. Detta tror vi kan förklaras med att företagen kan känna sig oerfarna på hållbarhetsredovisningen och uppleva den som "krånglig" (såsom Lernia och LKAB nämnde) samtidigt som de förknippar revisorn med kunskap på området. Därför kan också besvikelsen bli stor om revisorn inte lever upp till ställda förväntningar på kunskapsnivån. Ett konkret exempel är Lernia som vill redovisa enligt G4 och trodde att de skulle kunna få hjälp från bestyrkarna. Istället upplevde Lernia att revisorerna inte heller visste särskilt mycket.

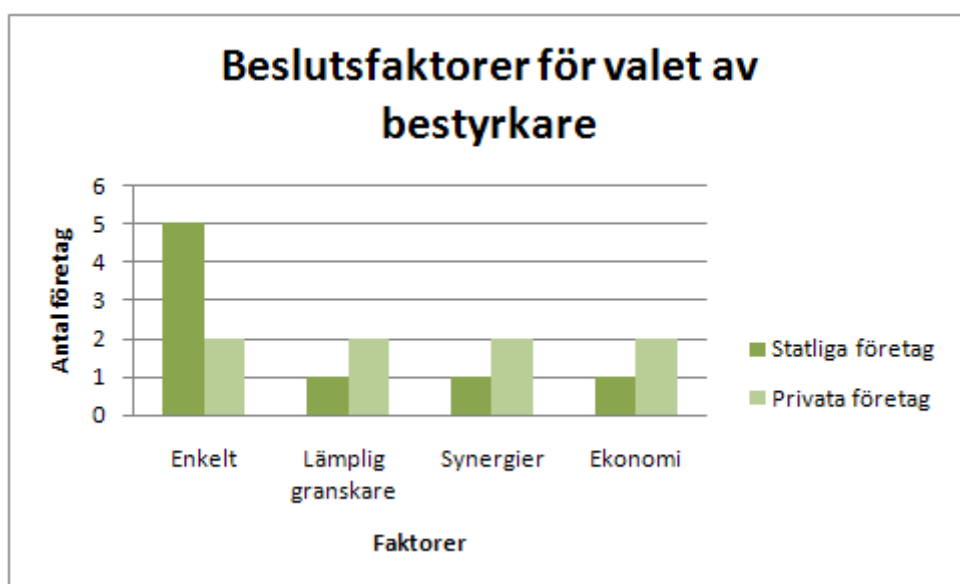
I ljuset av respondenternas beskrivning av bestyrkarens roll och varför de valt BAH ser vi att företagen upplever att bestyrkningens direkta stora värde ges internt till dem. Vi har ovan diskuterat att önskan om ökad trovärdighet kommer inifrån företagen själva. Beaktar vi även företagens syn på bestyrkarens roll ser vi att trovärdighet återkommer samt att många också anser att bestyrkarens roll är att förbättra företagens hållbarhetsredovisning. Utifrån detta ser vi hur företagen använder BAH som ett verktyg för att uppnå deras ambitioner om att bli bättre på att nå ut med sitt hållbarhetsarbete till omvärlden.

I anslutning till bestyrkarens roll som att förbättra företagens arbete med hållbarhetsredovisningen, har hälften av företagen i båda grupperna nämnt att revisorn bidragit till (vad vi klassificerar som) stora förbättringar. När vi menar stora förbättringar så syftar vi på förändringar som gäller processer och strategiska förhållningssätt eller liknande. Små förändringar handlar istället om detaljer i redovisningen.

6.2.2 Bestyrkare

Båda företagsgrupperna har valt samma revisor till både finansiell revision och BAH förutom Lernia och Svenska Spel som under vardera två år hade olika revisionsbyråer. Resultatet från vår undersökning överensstämmer med Park och Brorsons (2005) studie som visade att svenska företag tenderade att välja sin finansiella revisor. Vidare harmoniserar detta med studier om att företag som har sin hemvist i intressentorienterade länder i större uträkning väljer en revisor som granskare (Simnett, Vanstraelen & Chua, 2009; Kolk & Perego, 2010). De båda grupperna har också gemensamt att bestyrkandeutfärdaren som väljs är en revisor från någon av the Big Four. Samhall uttrycker tydligt att företaget bara intresserar sig för de stora revisionsbyråerna i sitt val. Resultatet överensstämmer med Tan-Sonnerfeldts (2011) kartläggning som visar att "The Big Four" dominerar bestyrkningsmarknaden i Sverige med 86 procent.

Företagen nämner fyra beslutsfaktorer till varför de väljer sin finansiella revisor till bestyrkningsuppdraget, se tabell 6.3. För det första handlar om att det är den enklaste lösningen och det är också det motiv som dominerar. 70 procent av alla företag nämnde detta. Däremot var motivet vanligare bland de statliga företagen, där alla utom Lernia (83 procent) nämner enkelheten. Motsvarande svar har getts av hälften bland de privata företagen (Holmen och Handelsbanken). Det andra motivet som framkommer är att revisorerna är lämpliga som granskare eftersom de besitter både relevant kunskap och erfarenhet. Hälften av de privata (Folksam och Trelleborg) nämner detta, medan enbart Samhall uttrycker detta bland de statliga företagen. Samhall är tydlig med att när företaget bytte revisor sist var en avgörande faktor hur revisionsbyråerna presenterade sig som "granskare och stöd i hållbarhetsarbetet". För dem var det en faktor som hjälpte dem att sälla bland alla "duktiga" stora revisionsbyråer. Kunskaps- och erfarenhetsmotivet kan vi koppla till företagets syn att bestyrkarens roll är att göra redovisningen trovärdig (se tabell 6.2). Det tredje motivet är att synergieffekter uppstår genom att ha med en revisor i både granskningsuppdragen. Återigen är det hälften av de privata företagen (Folksam och Trelleborg) och ett statligt bolag (Lernia) som är inne på detta. Samhall nämner dock synergieffekten på ett annat ställe i intervjun och pratar om hur den finansiella revisorn kan överföra kunskap som berör bestyrkningsuppdraget till bestyrkningsteamet. Det fjärde motivet gäller ekonomin och där är det än en gång nämns av hälften av de privata företagen (Folksam och Trelleborg) samt ett statligt (Samhall).



Figur 6.2. Företagens beslutsfaktorer för valet av bestyrkare. Notera att vissa företag har uppgett mer än en faktor. Statliga: Samhall uppgav tre faktorer. Privata: Trelleborg samt Folksam uppgav tre faktorer. (Källa: egen)

Tredje motivet kan vi också anknyta till företagens svar angående bestyrkarens roll. Flertalet av företagen nämner att de ser bestyrkaren som en resurs som kan hjälpa företagen att förbättra sitt arbete med hållbarhetsredovisningen. För att kunna bidra med förbättringar i företagen som passar företagens begränsningar och verksamhet krävs att personen/personerna som anlitas känner till företagen mycket väl. Vem är då inte bättre än den finansiella revisorn kan vi ana att företagen tänker. Den finansiella revisorn får i sitt uppdrag en stor inblick över hela företaget och dess verksamhet. Revisorns kunskap och erfarenheter ackumuleras också över tid då företagen ofta har samma revisor över flera år. Det finns även en annan aspekt som vi kan koppla till företagens svar angående synergieffekten, och det har att göra med Svenska spels negativa beskrivning om att revisorns bestyrkningsuppdrag kräver väldigt mycket tid från företags sida. Genom att anlita den finansiella revisorn som bestyrkare tror vi att företagen sparar en hel del av den egna personalens arbetstid. Den finansiella revisorn har en god bild av företaget och blir på det sättet inte lika beroende av företags förklaringar vid utförandet av BAH. Istället kan den finansiella revisorn förklara klientens verksamhet för resterande i bestyrkningsteamet. På så sätt behöver inte företagen avsätta sin egen personals arbetstid i lika stor utsträckning som om de skulle behöva om de inte hade valt sin finansiella revisor.

Folksam, Trelleborg och Samhall nämner ekonomin men den förstnämnda har ett helt annat perspektiv än de övriga två. Folksam uttrycker att kostnaden beaktas medan Samhall och Trelleborg menar att fokus är på vad man får för tjänsten. Trelleborg nämner att revisorerna är en dyr lösning men att de uppfattas som väldigt trovärdiga och det är det som har varit avgörande i företagets beslut. Att endast Folksam beaktar kostnaden harmoniserar med Knechels et al. (2006) studie där kostsamheten för en bestyrkare av icke-finansiell information var lägst rankad. I samma studie konstaterade författarna att företagen ansåg att kostsamheten var den lägst rankade egenskapen för revisorer i allmänhet. Samhalls och Trelleborgs inställning är ytterligare belägg i den riktningen. Mer om hur mycket företagen betalar för bestyrkningsuppdraget nedan.

Vi tror att det finns en ekonomisk fördel för företagen när de väljer att ha samma revisor till båda granskningsuppdragen. Med denna lösning slipper företagen betala för att granskaren ska behöva lära känna företaget mer ingående för att kunna göra sin granskning. Dessutom kan tjänsterna köpas som en paket-lösning vilket LKAB nämner att de gjort. Andra företag har också varit inne på liknande. Utifrån detta menar vi att beslutsfattarna antagligen även tar hänsyn till den ekonomiska vinning de kan göra genom att välja samma leverantör till granskningsuppdragen.

Vi kan summera att det är mer naturligt att prata om att man väljer samma revisor för hållbarhetsredovisningen som för den finansiella redovisningen. Detta kan vi jämföra med figur 1 angående utvecklingen och breddningen av revisionsbranschen från ett fokus på enbart finansiell revision till att även innefatta icke finansiell revision och andra typer av kringtjänster. Vi kan med hänsyn till föregående stycke konstatera att denna tanke har idag blivit etablerad av företagen (och revisionsbyråerna) på marknaden.

Vår studie visar att företagen behåller samma bestyrkare under flera år. Att företagen har långa relationer till sin bestyrkare överensstämmer med tidigare forskning (Kolk & Perego, 2010; Park & Brorson, 2005; Simnett, Vanstraelen & Chua, 2009). Det som skiljer grupperna åt är att det är vanligare att de statliga företagen byter revisionsbyrå med jämna mellanrum. Alla statliga företag utom Swedfund har bytt revisionsbyrå under de senaste fem åren. Respondenterna från Samhall, Green Cargo, Lernia och LKAB nämnde i sina intervjuer att företaget eller ägaren har som princip att inte ha samma revisor för länge. Anledningen som nämns är att det är bra med nya ögon och att företaget och revisorn inte ska få för nära relat-

ioner. Vi ser det som ett tecken på att statliga företag är mer måna att hålla ett avstånd mellan sig och revisorn i syfte att upprätthålla granskarens oberoende. Mer om att de statliga företagen håller ett visst avstånd till sin bestyrkand utförare nedan. Att företagen har långa relationer till sin bestyrkare samt att den finansiella revisorn och hållbarhetsbestyrkaren är samma överensstämmer med de resultat som Simnett, Vanstraelen och Chua (2009) samt Kolk och Perego (2010) fick i sina respektive internationella studier.

6.2.2.1 Kostnaden för bestyrkingsuppdraget

Vi har ovan diskuterat att kostnaden inte är en avgörande faktor i valet av bestyrkare. Nedan presenteras hur mycket företagen betalar för tjänsten.

I vår undersökning har hälften av företagen gjort en grov uppskattning av hur mycket företaget betalar för BAH jämfört med den finansiella revisionen, se tabell 6.2. Förhållandet ligger någonstans från cirka 5-30 procent. Bland de företag som inte har kunnat uppge en siffra har svaret ändå alltid kommit lika självklart att det "o ja" handlar om betydligt mindre summor än för den finansiella. Således kan vi konstatera att alla företag uppger att mindre resurser läggs på BAH jämfört med den finansiella.

Här kan noteras att även om Handelsbanken har nivån KG är det inte det företaget som har högst procenttal. Förklaringen enligt oss är att Handelsbankens BAH utförs mer övergripande då internrevisorerna sköter grovarbetet. Dessutom behöver inte en KG innebära särskilt mycket mer granskningsarbete eftersom det räcker att revision utförs på en begränsad mängd GRI-indikator, vilket är fallet med Handelsbanken.

Företag	Kostnad för BAH	Procent i förhållande till finansiell revision
Holmen	300 000-400 000 kr	5-7
Folksam	800 000 kr	-
Handelsbanken	-	10
Trelleborg	-	20
LKAB	-	30

Tabell 6.2 Hur mycket företaget betalar för BAH samt kostnaden i förhållande till den finansiella revisionen.

Park och Brorson (2005) noterade att procentsatsen var mellan fyra till sex procent av kostnaden för den finansiella revisionen, vilket ligger nära Holmens svar. I nyss nämnda studie fann

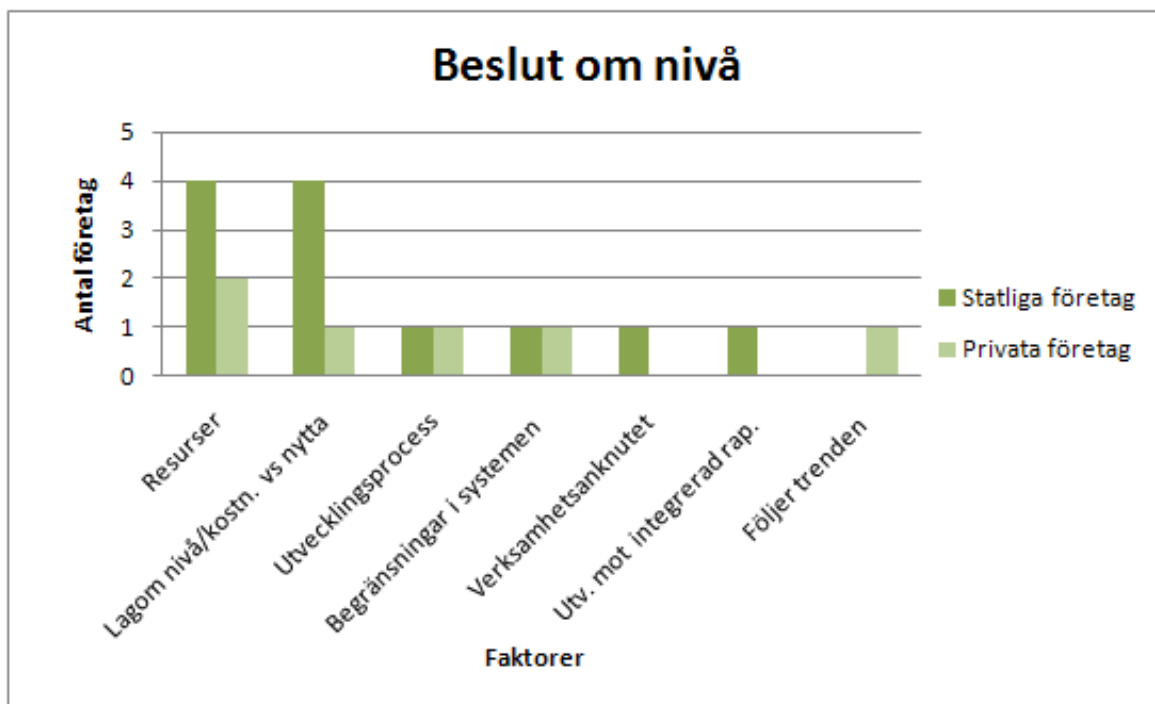
författarna dock ett företag där kostnaden för bestyrkningsuppdraget endast handlade om 0,06 procent av den ordinarie revisionen. Så låga siffror har inget företag i vår studie uppgett. Om vi bortser från Holmens siffror kan vi dock se att kostnaden för BAH i förhållande till den finansiella revisionen har ökat. Varför detta har skett är svårt att sätta fingret på eftersom flertalet förklaringar kan ligga bakom. Däremot tror vi att en avgörande förklaring kan vara att omfattningen för BAH har ökat. Vi har noterat att det var mer vanligt förr att bestyrkningsuppdragen begränsades till att enbart gälla några fåtal indikatorer (se ovan). Dessutom har revisionsbyråerna en större erfarenhet och kunskap idag jämfört med förr vilket enligt oss kan ha bidragit till högre priser för bestyrkningsuppdragen.

6.3 Granskningsnivå

I båda grupperna dominerar ÖG där hela hållbarhetsrapporten granskas. Detta överensstämmer med tidigare forskning (Hasan et al., 2005; Mock, Strohm & Swartz, 2007; O'Dwyer och Owen (2005). För Handelsbanken och Svenska Spel som har valt KG genomförs också en ÖG på hela hållbarhetsredovisningen bortsett från ett fåtal indikatorer som granskas med hjälp av en revision. Mer om varför ÖG dominerar nedan.

6.3.1 Beslutsfaktorer för granskningsnivå

Vad företagen beaktar vid beslut om granskningsnivå kan vi se från figur 6.3.



Figur 6.3. Vad företagen beaktar när de fattar beslut om vilken granskningsnivå de ska välja. Notera att vissa företag har uppgett mer än en faktor. Statliga: Lernia respektive Samhall uppgav två faktorer, Svenska Spel uppgav fyra faktorer. Privata: Trelleborg uppgav tre faktorer. (Källa: egen)

Tittar man på båda grupperna tillsammans är resursfrågan, framförallt tidsaspekten, en viktig faktor för majoriteten av de tio företagen. Detta kopplar vi till att en del av företagen har uttryckt att bestyrkningsuppdraget är tidskrävande. Framförallt vill vi lyfta fram Svenska spels negativa syn på att bestyrkarnas arbetsmetod kräver betydligt mer inblandning från företagets sida än vid den finansiella revisionen. Även Lernia är inne på att bestyrkarna behöver personal som ställer upp för att kunna genomföra sitt uppdrag. Samtidigt har Green Cargo uttryckt att företaget inte märkte någon skillnad i arbetsbördan mellan KG och ÖG. Vi kan ana att tidsaspekten kopplad till BAH utgör ett hinder från att fler företag ska vilja ha bestyrkning och välja en högre granskningsnivå med tanke på att företagen redan är väldigt belastade på vårkanten med att färdigställa årsredovisningen, den finansiella revisionen ska avslutas med mera. Samhall uttrycker att det är väldigt mycket under den perioden. Visserligen skulle granskningen av hållbarhetsredovisningen kunna flyttas till en annan period av året, men samtidigt har vår studie visat att företag väljer BAH när de börjar publicera hållbarhetsredovisningen i årsredovisningen. Dessutom pratade en del av företagen om en utveckling mot integrerad rapportering och då fungerar det inte att flytta BAH till en annan period.

Även faktorn att hitta en lämplig nivå utifrån värdet av granskningen dominerar bland företagen. Att företagen beaktar detta i sitt beslut kan enligt oss till viss del förklara varför ÖG dominerar. Många företag berättar att de upplever revisorerna som väldigt noggranna i sitt granskningsarbete. Om företagen upplever att revisorerna som väldigt noggranna redan på ÖG-nivån tror vi att företagen inte ser ett större värde av att välja KG. Även att företagen inte upplever ett externt tryck gällande BAH kan, enligt oss, också vara en förklaring till varför företagen inte finner det nödvändigt med en högre nivå. Visserligen har de statliga företagen ägarens krav som "trycker på" men som ovan diskuterat utgör staten endast en intressentgrupp av alla de intressenter som ett företag har. Eftersom en majoritet av de statliga företagen började med BAH vid riktlinjernas tillkomst är det inte heller förvånande enligt oss att de väljer den lägsta möjliga nivån. Lernias uttalande om att företaget egentligen inte ens haft uppe frågan om att välja KG stärker vårt resonemang.

I anslutning till diskussionen angående granskningsnivån vill vi belysa Trelleborgs representants uttalande om att han inte tror på en utveckling mot revision i framtiden. Orsaken är att "det inte svarar mot den uppenbara aktieägarerisken som ändå finns på den finansiella sidan om det skulle vara brister i redovisningen". Vi tolkar Trelleborgs uttalande som en signal på att det är svårt för ett företag att se att hållbarhetsredovisningen har en direkt och betydelsefull påverkan på någon/några intressenter, till skillnad från den finansiella redovisningens direkta koppling till aktieägarna. Att företag inte upplever att BAH har en direkt betydelse för intressenterna kan enligt oss vara en bidragande orsak till att ÖG dominerar som granskningsnivå. När företagen bestämt sig för BAH finner de således att den lägsta nivån är lagom.

Holmen uppger att företaget måste lämna in hållbarhetsrelaterad information till myndigheter och myndigheternas kontroll beskrivs som hård. Med tanke på att Holmen granskas från annat håll är det inte konstigt enligt oss att företaget inte upplever ett större behov av en högre granskningsnivå. Vi vill koppla detta till Kolk & Peregós (2010) studie där författarna fann att bestyrkning fungerar som ett substitut i länder med sämre bristande kontrollfunktioner för att på så sätt kontrollera trovärdigheten. I Sverige har vi bra fungerande kontrollfunktioner vilket enligt oss minimerar behovet av extern bestyrkning till att istället bli mer symbolisk på en översiktlig nivå. Vi kan också koppla vårt resonemang till Park och Brorson (2005) som fann att företag som inte valt BAH menade att de hade säkrat hållbarhetsrapporternas kvalitet och fullständighet med hjälp av andra åtgärder.

Det är inte bara Holmen som nämner att de granskas utöver BAH. En del företag har nämnt granskningar gällande exempelvis certifieringar. Detta tror vi också påverkar företagen till att ÖG upplevs som en lagom nivå av majoriteten av företagen. En annan typ av granskning är internrevision som Lernia och Handelsbanken nämner att de har. Båda beskriver internrevisionerna som viktiga resurser för granskningen av hållbarhetsredovisningen. Vi tror dock inte att dessa två företag är de enda som har internrevisorer bland våra medverkande företag. Även om Handelsbanken faktiskt har valt KG till skillnad från Lernia betonar Handelsbanken ner bestyrkarnas roll till förmån för just internrevisorerna. Återigen kan vi se att om företagen upplever att det finns andra kontrollfunktioner betonas BAH:s värde ner. Detta finner vi harmoniserar med Park och Brorsons (2005) studie där internrevisionen dominerade som åtgärd bland företag som inte valt BAH för att säkerställa hållbarhetsredovisningens kvalitet.

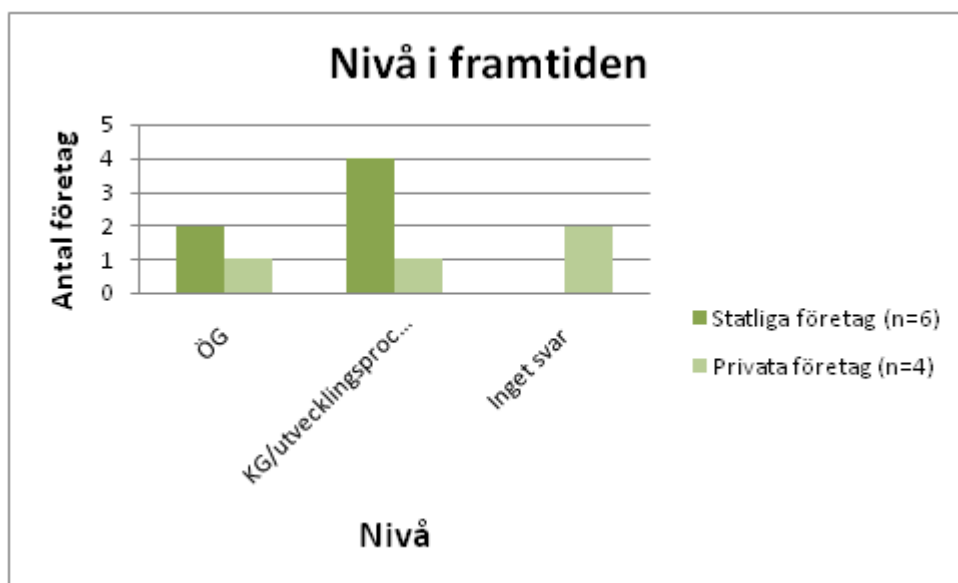
Vi vill lyfta fram att både Folksam och Swedfund nämnt begränsningar i systemen. Här kan dock poängteras att Folksams svar baserade sig på vad deras revisor uttalat sig om. På liknande sätt gäller för Swedfunds svar, där Larsson tidigare har arbetat med BAH på en revisionsbyrå. Vår tolkning är att företagen inte beaktar detta utan det är svar som är färgat av professionen. Vår tolkning stärks av att Park och Brorson (2005) nämnde att begränsningar i systemen kan leda till att revisorer måste begränsa sitt granskningsarbete till att exempelvis granska hållbarhetsredovisningens innehåll snarare än att granska siffrors korrekthet. Liknande har Hasan et al. (2005) varit inne på.

Även Holmens svar att man väljer den nivå som andra företag väljer är intressant enligt oss. Detta kan kopplas till härmningsmekanismen som DiMaggio och Powell (1991) beskriver som ett fenomen inom den institutionella teorin. Faktum är att vi tror att fler av företagen tar hänsyn till vad andra företag väljer för nivå. Dels har vi Folksams uttal om att företaget i framtiden kommer välja den nivå som andra företag i majoritet väljer. Således tolkar vi det som att Folksam också beaktar denna faktor i sitt nutida beslut rörande granskningsnivå trots att företaget inte uttryckligen nämnde detta. Dels har vi i en del andra intervjuer fått uppfattning att företagen har koll på övriga företag, särskilt inom sin egen bransch. Enligt oss är det inte heller så konstigt att det just är de privata företagen som uttrycker detta svar. De har själva valt att ha BAH (till skillnad från de statliga företagen som lyder under ägarens riktlinjer) och med tanke på att så få företag gör det verkar det enligt oss som att de vill visa sig ligga i framkant på området. Om då fler företag skulle börjar med KG bedömer vi att det sän-

der signaler till företagen att ompröva sin nivå eftersom de inte vill framstå som sämre än någon annan.

Endast Handelsbanken och Svenska spel använder KG, men deras svar skiljer sig inte ut från övriga företag som har valt ÖG.

6.3.2 Framtid



Figur 6.4. Vilken granskningsnivå som företagen tror de kommer välja i framtiden. (Källa: egen)

I framtiden tror en majoritet av företagen på att man kommer välja KG. Flertalet har beskrivit det som en utvecklingsprocess; att börja någonstans och sedan utveckla detta. Däremot kan vi notera från figur 6.4 att det är de statliga företagen som tenderar att ha denna nyss beskrivna syn. De privata företagen är mer splittrade.

Det har redan skett en utveckling på området enligt oss. I vår genomgång av bestyrkningsrapporterna har vi märkt att det var vanligare förr att endast ett fåtal indikatorer granskades. Exempel på detta är Svenska spels 2007 års bestyrkningsrapport respektive Trelleborgs rapport från 2006 som omfattade fyra respektive tre indikatorer. Nuförtiden gäller bestyrkningen hela hållbarhetsredovisningen i alla tio företag.

Mot bakgrund att vi redan ser att en utveckling skett tror vi även själva att det kommer bli mer vanligt med KG i framtiden. Dessutom räcker det med att en indikator granskas med hjälp av revision för att det ska få kallas KG. Vi menar således att det krävs ganska lite från företagets sida för att en utveckling ska ske framöver. Däremot tror vi inte att staten kommer kräva

denna nivå av de statligt ägda bolagen eftersom det enligt oss är ganska godtyckligt om vad (vilken/vilka indikatorer) revisionen ska omfatta. Mest logiskt enligt oss vore att välja den/de indikatorer som är de viktigaste i förhållande till verksamheten, precis som Svenska spel har gjort. Däremot tror vi det blir svårt att utfärda sådana riktlinjer utan att de skulle bli abstrakta och därmed verkningslösa.

6.4 Granskningsområde

6.4.1 Delaktighet i beslutsprocessen

Vi har delat in företagen i en skala efter hur delaktiga de är i valet av granskningsområde, se tabell 6.3. Längst ner finner vi Green Cargo, Lernia, Svenska spel och Swedfund som uppger att företaget inte har någon inblandning. Alla dessa fyra företag bestämmer dock bestyrkningsuppdragets granskningsnivå. Högre upp på skalan finner vi LKAB som är lite delaktiga. Företaget deltar i beslut som är av mer övergripande karaktär. Även Holmen hamnar här eftersom revisorn uppges bestämma det mesta, även om det finns ett litet utrymme för Holmen att själv komma med input där man känner att man upplever en svaghet. Samhall, Folksam och Handelsbanken beskriver deras påverkan utan några inskränkningar vilket har fått oss att klassificera deras påverkan som "mellan". Högst upp på skalan finner vi Trelleborg som själva uppger att de har stor påverkan på vad som ska granskas varje år.

Statliga	Påverkan	Privata	Totalt (%)
-	Stor	Trelleborg	10
Samhall	Mellan	Folksam & Handelsbanken	30
LKAB	Liten	Holmen	20
Green Cargo, Lernia, Svenska Spel & Swedfund	Ingen	-	40

Tabell 6.3. Företagens påverkan av bestyrkningsuppdragets granskningsområde.

Som tabell 6.3 visar befinner sig de statliga företagen mer på den nedre delen av skalan medan de privata befinner sig mer på den övre delen av skalan. Inget statligt företag beskrev sin

påverkan som stor medan mer än hälften av de statliga företagen låter revisorn bestämma allt själv, vilket inget av de privata företagen gör. Green Cargo, Svenska spel och Lernia uttrycker på liknande sätt att företaget inte ska begränsa eller diktera revisorn i sitt granskningsarbete utan revisorn ska själv avgöra var granskningsåtgärder ska sättas in. Swedfund finner sin verksamhet för liten för att peka ut specifika granskningsområden (mer om detta nedan). Återigen ser vi en tendens att de statliga företagen håller mer avstånd till sin bestyrkare. Egentligen är det inte helt förvånande med tanke på att statliga företag är i en annan position jämfört med de privata. Statliga företag ska föregå med gott exempel som det står i de statliga riktlinjerna (Regeringskansliet, 2007) och vi uppfattar att det är mer känsligt för statliga företag att den externa granskaren inte uppfattas som oberoende gentemot omvärlden. Detta har vi också kunnat se i att alla utom ett statliga företag har bytt revisionsbyrå under den senaste femårsperioden medan ingen av de privata företagen har gjort det (se tabell 5.3 respektive 5.4 ovan).

Swedfund nämner att företaget för en dialog med bestyrkarna gällande uppdragets omfattning, däremot pekar företag inte ut granskningsområden med förklaringen att verksamheten är liten och "att det faller ut ganska naturligt". Vi anser att det ligger något i detta resonemang. Ett företag som har en omfattande verksamhet på olika geografiska områden (som exempelvis Trelleborg i vårt underlag) har mer att välja på vad företaget vill ska granskas. Om företaget då vill passa på att utnyttja de fördelar som finns med en extern granskning gäller det att vara aktiv i dialogen med bestyrkarna. På så sätt kan företaget påverka att allokera bestyrkarnas resurser där företaget får mest ut av det, som exempelvis förbättringsråd som vår studie visar att företagen vill ha (se nedan angående företagens val av granskningsområde).

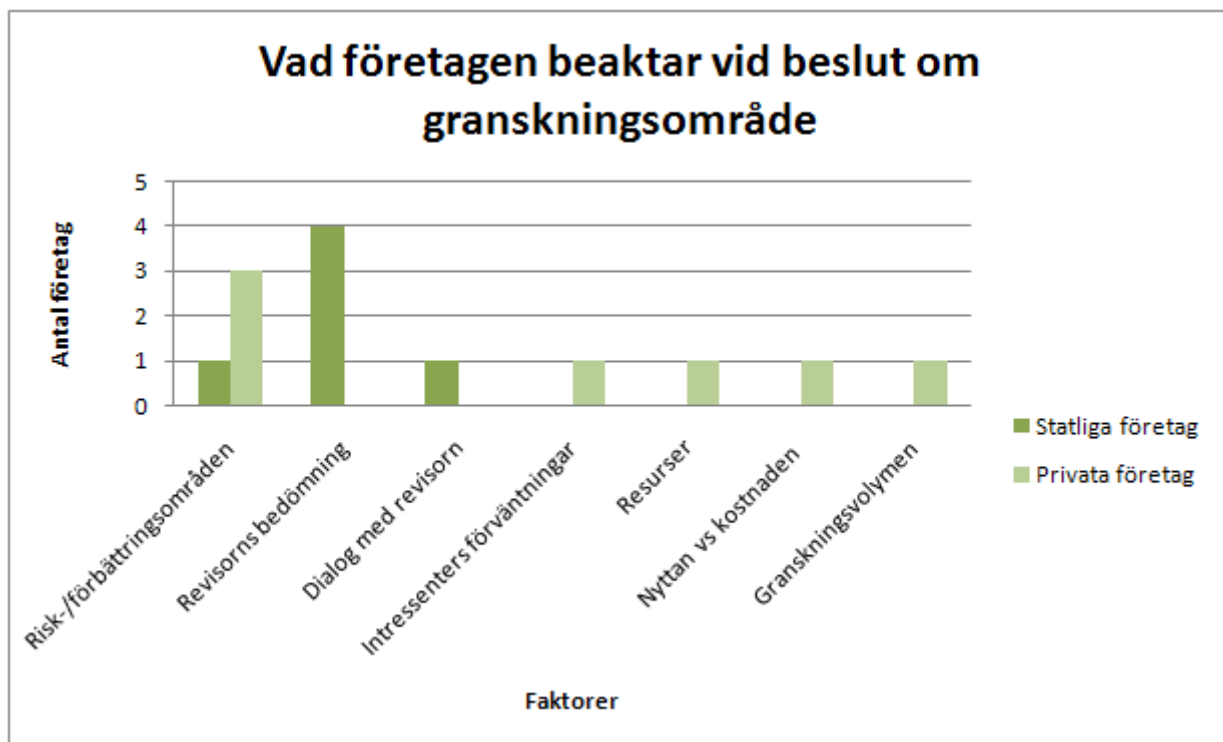
I internationella studier beskrivs det som att företagen har väldigt mycket makt över bestyrkningsprocessen (Ball, Owen & Gray, 2000; Adams & Evans, 2004; O'Dwyer & Owen, 2005). Parks och Brosons (2005) studie visade samma sak medan Tan-Sonnerfeldt (2011) kunde se att företagens inblandning i revisionsprocessen ökade ju mer omfattande granskningen var. Vår studie bekräftar således Tan-Sonnerfeldts (2011) resultat att företag kan påverka granskningsprocessen i varierande utsträckning. Däremot bekräftar inte vår studie sambandet mellan graden av påverkan och granskningens omfattning. Hela hållbarhetsredovisningen bestyrkas bland alla företag som ingår i vår undersökning, den enda skillnaden gällande omfattningen består utav skillnader i granskningsnivån. Här kan vi inte notera att Svenska spel och Handelsbanken, som båda har KG, påverkar i större utsträckning bestyrkarnas granskningsarbete.

I vår studie är det endast Trelleborg vars påverkan beskrivs som stor trots att företaget bara valt ÖG.

Vi kan notera är att inga intressenter till respektive bolag är direkt med i själva revisionsprocessen, vilket harmoniserar med Park och Brorsons (2005) resultat. Egentligen finner vi inte det heller så konstigt med tanke på att intressenter får, med få undantag, endast en rådgivande roll i intressentdialoger gällande hållbarhetsredovisning (Manetti, 2011). Däremot nämner både Lernia, LKAB, Samhall och Trelleborg att det existerar en mer indirekt påverkan från intressenter på revisionsprocessen via väsentlighetsanalyser i hållbarhetsredovisningen. Samtidigt uttrycker Handelsbanken och Folksam att det finns möjlighet att diskutera bestyrkningsrelaterade frågor, men att en sådan dialog inte förekommer idag. Vi tror att svaret på varför intressenterna inte deltar mer direkt i diskussionen beror på en del faktorer. I intervjun med Handelsbanken konstaterade respondenten att allmänheten inte fäster så stor betydelse vid att hållbarhetsredovisningen är granskad. Vi bedömer att en del av sanningen ligger i detta. Samtidigt vill vi lägga fram att man som intressent kanske inte är tillräckligt engagerad, insatt eller kunnig nog att kommentera granskningen, vilket Green Cargo uttryckte var fallet speciellt när det gällde att ge kommenterar till hållbarhetsredovisningen. Vi bedömer att intressenter överlåter att ge feedback till experterna. Att man lämnar över sig till revisorerna var något som vi kunde se förekom även bland företagen själva. Det finns även en del praktiska detaljer som vi kan se som kanske utgör ett hinder för en dialog. En sådan detalj är tidsaspekten det tar att ge feedback och delta i revisionsprocessen vilket lätt kan bli betungande när många intressenter hör av sig och vill att man ska delta.

6.4.2 Beslutsfaktorer granskningsområde

Om vi bortser från de fem statliga företag som antingen svarat att det är revisorn som avgör granskningsfokus eller att det görs i dialog med revisorn, kan vi se i figur 6.5 att risk- och förbättringsområdena dominerar som beslutsfaktor bland företagen. Detta kopplar vi till att flertalet av företagen ser att bestyrkaren har en viktig förbättringsfunktion (se ovan).



Figur 6.5. Vilka faktorer företagen beaktar vid beslut om granskningsområde. Notera att vissa företag har uppgett mer än en faktor. Privata: Trelleborg uppgav fyra faktorer. (Källa: egen).

Av alla tio företag vill vi särskilt lyfta fram Trelleborg respektive Handelsbanken som sticker ut jämfört med de andra. Förutom att Trelleborg uppger fyra faktorer medan övriga bara uppger en, är det mest intressanta med Trelleborgs svar att de beaktar att granskningsvolymen är tillräckligt stor och täcker helheten. Vi tolkar detta som att revisorerna inte helt låter företagen bestämma granskningsfokus, utan att de aktivt deltar i dialogen om vad som ska granskas. Eftersom Trelleborg själva beskriver sin delaktighet och påverkan som stor är det inte heller kanske så konstigt att det är just Trelleborg som nämner detta enligt oss. Är företaget med och planerar granskningen i detalj är det ju mer troligt att bestyrkarna kommer ha synpunkter på granskningens utformning och innehåll. Bestyrkarna måste ju från sin sida beakta vad som krävs av dem för att de ska kunna genomföra en komplett bestyrkning utifrån den valda granskningsnivån. Dessutom kan det vara en signal på att bestyrkarna vill vakta sitt oberoende och inte hamna i företagets händer. Vår studie kan således inte bekräfta Park och Brorsons (2005) studie där revisorerna visade sig ta en väldigt passiv roll eller den bild över hur bestyrkningsuppdraget ligger i företagets kontroll som lyfts fram av kritiska författare (Ball, Owen & Gray, 2000; Adams & Evans, 2004; O'Dwyer & Owen, 2005).

Handelsbankens beslutsfaktorer sticker ut från resterande i gruppen eftersom de baseras på de områden som intressenterna förväntar sig ska granskas. Här är det på plats att komma ihåg att Handelsbanken uppger att någon intressentdialog gällande BAH inte pågår. Det anser vi kan tolkas som att företaget utgår ifrån vad de tror att intressenterna vill ska granskas med hänsyn till exempelvis väsentlighet.

6.5 Översikt

Delfråga 1: Motiv till BAH		
Motiv till BAH		Analys: Varför?
Ägarens krav (s)*		- Ett krav från ägare, vilket kan ses som den viktigaste intressenten ur företagets överlevnadssynpunkt. Kan kopplas till den regulativa mekanismen inom institutionell teori.
Öka trovärdigheten på hållbarhetsredovisningen (p)		- Inget externt tryck men baseras på företagets egna ambitioner att framstå som trovärdiga på hållbarhet. Detta kan kopplas till den interna sidan av trovärdighetsteorin.
Naturligt när hållbarhetsrapporten inkluderas i årsredovisningen eftersom det är konstigt att granska delar av årsredovisningen (p)		- Hänger ihop med trovärdighetsfrågan. - Djupt rotad bild att det som publiceras i årsredovisningen ska ha granskats av extern part.
Delfråga 2: beslutsfaktorer – bestyrkare		
Bestyrkare företag väljer	Dominerande beslutsfaktorer	Analys: Varför?
Finansiell revisor	Enkelt/rationellt	- Har redan en fungerande relation med sina finansiella revisor och vet att dessa erbjuder bestyrkningstjänster. - Paketpris, får kanske ett bättre förmånligt pris genom att köpa två tjänster från samma revisionsbyrå.
	Lämplig granskare utifrån kunskap & erfarenhet (p)	- Kan kopplas till att företagen anser att revisorns roll är att öka trovärdigheten på hållbarhetsredovisningen. - Företag vet redan vad revisorer går för och har förtroende för dem som externa granskare.
	Synergieffekter (p)	- Kan kopplas till att företagen anser att revisorn har en viktig förbättrande funktion gällande bestyrkningsuppdraget. - Kan spara tid från företagets anställda genom att ha en revisor i varje uppdrag som kan överföra relevant kunskap mellan granskningsteamet.
Delfråga 2: beslutsfaktorer – granskningsnivå		
Dominerande granskningsnivå	Dominerande beslutsfaktorer	Analys: Varför?

ÖG	Resurser (främst tid)(s/p)	Tidskrävande uppdrag under belastad period.
	Lagom nivå/kostnad vs nytta (s)	- Inte värt högre nivå eftersom bestyrkarna uppfattas som väldigt noggranna. - Andra granskningar - Inget externt tryck (bortsett från ägaren) - ”Påtvingat krav” – lägsta möjliga nivå väljs.
	Följa andra (p)	Vill ligga i framkant och inte visa sig sämre än andra. Kan kopplas till hämningsmekanismen inom institutionell teori.
Delfråga 2: beslutsfaktorer: granskningsområde		
Delaktighet i beslut	Dominerande beslutsfaktorer	Analys: Varför?
Ingen/låg (s)	Revisorn bestämmer - det är revisorns arbetsuppgift	Statliga företag är i en annan position jämfört med privata företag med hänsyn till att staten är ägaren. Det kan vara mer känsligt att inte vara oberoende sin externa granskare, därav de statliga företagens mer passiva roll.
Mellan/hög (p)	Förbättringsområden	Hänger ihop med att de privata företagen anser att bestyrkaren har en förbättrande funktion. Tänker efter mer när väljer bestyrkare.

Tabell 6.4. Sammanfattande tabell över studiens resultat kopplat till dess frågeställningar.

Utifrån tabell 6.4 kan vi se att det finns en del samband mellan de variabler vi studerat. De statliga företagen tenderar att välja BAH på grund av att det är ägarens krav. När de sedan väljer bestyrkare gör de det enkelt för sig och väljer den bestyrkareutföraren som ligger närmast till hands, det vill säga sin finansiella revisor. Någon närmare eftertanke sker inte. Likadant väljs granskningsnivån ÖG eftersom med den lägsta nivån uppfylls ägarens krav på BAH. På grund av företagets koppling till staten kan deras position uppfattas som mer känslig om exempelvis medias strålkastarljus skulle hamna på dem och således tenderar de ta en mer passiv roll i förhållande till bestyrkaren. Vi har uppfattat att det finns en syn att företagen inte ska påverka eller beblanda sig i revisorns arbete eftersom BAH är just en extern granskning.

När de privata företagen väljer bestyrkare sker valet mer genomtänkt jämfört med de statliga företagen. För denna grupp företag gäller det att matcha sina interna behov att ha trovärdig information samt förbättra hållbarhetsrapporteringen med en lämplig bestyrkare. Eftersom revisorn upplevs som kompetent och trovärdig väljs detta alternativ. De interna behoven kan kopplas till att de privata företagens val att välja BAH till fullo präglas av frivillighet. Ef-

tersom företagen inte upplever ett externt tryck på trovärdig redovisning har de skapat sina egna behov till att ha BAH. Detta märks även när företagen beslutar granskningsområde. De privata företagen är mer aktiva eftersom de vill passa på och få ut så mycket som möjligt av tjänsten vilket gör att de tenderar att välja områden som kan förbättras. Att ÖG dominerar bland de privata företagen kan också förklaras med avsaknaden av ett externt tryck. ÖG uppfyller tydligen företagens egna interna behov.

7 Slutsats

I detta kapitel kommer vi att redogöra för de slutsatser kopplade till de forskningsfrågor vi presenterade i vårt inledande kapitel, baserat på den empiri och den analys vi har genomfört. Kapitlet avslutas med kritik mot uppsatsen samt förslag på fortsatt forskning inom ämnet.

7.1 Slutsatser

Utifrån företagens svar angående deras motiv till att välja bestyrkning kan vi konstatera att ökad trovärdighet och förbättrad rapportering inte dominerar som vid den senaste svenska studien (Tan-Sonnerfeldt, 2011). Vad gäller de statliga företagen i studien som började med bestyrkning efter de statliga riktlinjernas tillkomst kan vi se att ägarens krav har varit en drivande faktor i företagens beslut. De privata företagen samt de statliga företagen som började med BAH innan tillkomsten av de statliga riktlinjen ger en mer spridd bild av vad som motiverat dem. Genom att analysera deras svar djupare och genom en samlad bedömning utifrån företagens syn på bestyrkarens roll finner vi dock att trovärdighets- respektive förbättringsmotivet fortfarande (indirekt) dominerar bland företag som väljer BAH.

Vår studie visar att företag väljer att ha sin finansiella revisor (någon från the Big Four) som bestyrkare och samma val har företagen även gjort historiskt sett. Resultatet överensstämmer med tidigare forskning (Kolk & Perego, 2010; Park & Brorson, 2005; Simnett, Vanstraelen & Chua, 2009; Tan-Sonnerfeldt, 2011, s. 206). Däremot har vi i vår studie kunnat klargöra för hur företagen tänker när de väljer sin bestyrkare. Det är framförallt enkelheten som lyfts fram; företagen har redan en finansiell revisor och eftersom dessa numera erbjuder tjänster för granskning av hållbarhetsredovisning är det enklast och mest rationellt att välja den finansiella revisorn. Det andra motivet företagen nämner är att revisorerna besitter relevant kunskap och erfarenhet vilket gör dem lämpliga och trovärdiga som granskare. Det tredje motivet är att med en revisor i både granskningsuppdragen kan relevant kunskap mellan de olika revisions-teamen överföras och synergieffekter kan uppstå. Den fjärde faktorn handlar om ekonomin och där ett företag enbart fokuserar på kostnaden medan två andra intresserar sig mer för vad de får ut av den betalda tjänsten. Bland de statliga företagen dominerar enkelhetsfaktorn medan inget dominerar bland de privata företagen utan alla fyra motiv ligger på en jämn nivå.

Majoriteten av alla företag väljer den lägsta granskningsnivån, översiktlig granskning och det har företagen även gjort om man tittar på åren de haft bestyrkning. Vår undersökning visar också att när företagen väl valt en nivå så håller de sig till den över tid. Två faktorer dominerar bland företagen. Den första faktorn gäller resurser framförallt tidsaspekten, vilket vi kopplar vi till att en del av företagen har uttryckt att bestyrkningsuppdraget är tidskrävande. Ett av företagen uttryckte sig även negativt om att bestyrkarna är mer beroende av att klientens personal kan ställa upp för att granskningen ska kunna genomföras samt att företaget har försökt dra ner på detta. Dessutom är företagen redan hårt belastade med bland annat den finansiella redovisningen, den finansiella revisionen och eventuella kvartalsrapporter på vårkanten. Den andra dominerande faktorn är att företagen vill hitta en lämplig granskningsnivå där nyttan mot kostnaden lyfts fram. Att företagen upplever revisorerna som väldigt noggranna samt att en del företag granskas från annat håll utöver bestyrkningen tror vi kan förklara varför översiktlig granskning dominerar. Vi tror även att avsaknaden av ett externt tryck på företagen att ha bestyrkning också påverkar att de flesta företagen väljer den lägsta nivån. Därtill finns inte samma klara koppling mellan att ha en bestyrkning och dess påverkan på intressenterna som revisionen har för aktieägarerisken i den finansiella redovisningen. Vi har också funnit tendenser att företag följer den rådande trenden gällande vilken granskningsnivå som dominerar bland andra organisationer.

Vår studie visar att företagen deltar i varierande omfattning i vad som ska granskas i bestyrkningsuppdraget, från ingen påverkan till stor påverkan. Jämför man de statliga företagen med de privata tenderar de statliga företagen att ta en mer passiv roll medan de privata tar en mer aktiv roll i beslut om granskningsområde. Om man bortser från de statliga företag som inte alls blandar sig i vad som ska granskas nämner alla företag att granskningsområdena bestäms i dialog med revisorn. Den dominerande faktorn för företagen som påverkar granskningsområde är att välja områden där företaget upplever att det finns risker och som kan förbättras. Detta kan vi koppla till att företagen i stor utsträckning ser att revisorns roll som bestyrkare handlar om att förbättra företagets hållbarhetsredovisningsarbete.

Vår studie kan således inte bekräfta den kritik som finns mot att bestyrkningsuppdraget är i företagets händer och att bestyrkaren således inte är oberoende sin klient (Adams & Evans, 2004; Ball, Owen & Gray, 2000; O'Dwyer & Owen, 2005; Parks och Broson, 2005). I vår undersökning fanns bara ett företag som beskrev sin påverkan som stor, men att hänsyn också måste tas till att granskningsvolymen blir tillräckligt stor och täcker helheten. Vi har tolkat

detta som att bestyrkarna slår vakt om kunna genomföra sitt uppdrag korrekt utan att låta företagens egna önskemål ensamt får styra granskningen. Att hälften av de statliga företagen inte alls beblandade sig med granskningen är enligt oss ett tecken på att statliga företag själva är måna om att hålla sitt avstånd till revisorn. Flera sådana tendenser har vi kunnat se i vår undersökning.

7.1.1 Kritik mot studien

Vi har genom vår studie fått en ökad förståelse och inblick i hur företagen resonerar kring beslut gällande BAH. Däremot har vi som tidigare nämnts ett litet urval på tio företag som dessutom verkar i olika branscher vilket kan göra det svårt att generalisera vår studies resultat till övriga företag i Sverige. En stor del av vårt empiriska underlag baseras på de intervjuer vi har haft och eftersom relationen mellan intervjuaren och respondenten kan påverka resultatet skulle andra som genomfört samma intervjuer kanske fått fram andra svar. Detta är också en kritik mot vår studie.

7.1.2 Fortsatt forskning

Vår studie har undersökt företagets syn och förhållande till BAH. Företagen nämner delvis trovärdighet och förbättring som motiv. En del företag, särskilt Handelsbanken, antyder att BAH har liten betydelse för intressenterna. Eftersom det finns en sådan uppfattning bland företagen vore det intressant att undersöka intressenternas syn på BAH. Det skulle ge en bättre helhetsbild över vilken betydelse BAH har.

Med hänsyn till vår diskussion och resultatet angående företagets erfarenheter kring att BAH är tidskrävande vore det, enligt oss, intressant att undersöka bestyrkarnas arbetsmetod närmare. Dessutom menar ett av studiens medverkande företag att det skulle underlätta om bestyrkningsuppdraget skulle likna mer den finansiella revisionen. Av den anledningen finner vi att man skulle kunna fördjupa forskningen kring företagets erfarenheter av bestyrkningsuppdragets arbetsmetod. Mot bakgrund av en sådan forskning skulle man kunna förbättra arbetsmetoden. Vi tror att detta skulle kunna öppna upp för att få fler företag att välja BAH i framtiden när företagen inte upplever det lika tidskrävande som idag.

Det skulle även vara intressant bygga på vår studie med att undersöka hur företagens beslutsprocess angående BAH ser ut.

Referenser

- Adams, C. (2002). Internal organizational factors influencing social and ethical reporting: beyond current theorising, *Accounting, Auditing and Accountability*, Vol. 15, No. 2, pp. 223-250.
- Adams, C., & Evans, R. (2004). Accountability, completeness, credibility and the audit expectations gap. *Journal of Corporate Citizenship*, Vol. 14, pp. 97–115.
- Alvesson, M. (2011). *Intervjuer - genomförande, tolkning och reflexivitet*, Malmö: Liber
- Ball, A., Owen, D. L., & Gray, R. (2000). External transparency or internal capture? The role of third-party statements in adding value to corporate environmental reports. *Business Strategy and the Environment*, Vol. 9, no. 1, pp. 1–23.
- Beets, S. D., & Souther, C. C. (1999). Corporate environmental reports: The need for standards and an environmental assurance service, *Accounting Horizons*, Vol. 13, no. 2, 129–145.
- Brown, H. S., de Jong, M., & Lessidrenska, T. (2009). The rise of the Global Reporting Initiative as a case of institutional entrepreneurship. *Environmental Politics*, Vol. 18 no.2, pp. 182-200.
- Brown, H. S., de Jong, M., Levy, D. L. (2009). Building institutions based on information disclosure: lessons from GRI's sustainability reporting. *Journal of Cleaner Production*, Vol. 17, pp. 571-580.
- Bryman, A., & Bell, E. (2013). *Företagsekonomiska forskningsmetoder (2 uppl.)*, Stockholm: Liber.
- Deegan, C., & Rankin, M. (1996). Do Australian companies report environmental news objectively?: An analysis of environmental disclosures by firms prosecuted successfully by the Environmental Protection Authority, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 9, no. 2, pp. 50-67.
- Deegan, C., Cooper, B. J., & Shelly, M. (2006). An investigation of TBL report assurance statements: UK and European evidence, *Managerial Auditing Journal*, Vol.21, Iss. 4, pp. 329-371.
- DiMaggio, P., & Powell, W. (1983). The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism And Collective Rationality In Organizational Fields. *American Sociological Review*, Vol. 48, Iss. 2, pp. 147-160.

DiMaggio, P. J., & Powell, W. W. (1991). The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields in DiMaggio, P. J., & Powell, W. W. (red.), *The new institutionalism in organizational analysis*, Chicago: University of Chicago Press, pp. 63-82

Elliot, R. K. (1997). Assurance Service Opportunities: Implications for Academia, *Accounting Horizons*, Vol. 11, no. 4, pp. 61-74.

Flint, D. (1988). *Philosophy and Principles of Auditing - An Introduction*, London: Macmillan Education

Freeman, R. E. (1984). *Strategic management: A stakeholder approach*, Cambridge: Cambridge University Press

Friedman, A. L., & Miles, S. (2006). *Stakeholders: Theory and practice*, Oxford: Oxford University Press.

Gray, R. (2000). Current Developments and Trends in Social and Environmental Auditing, Reporting and Attestation: A Review and Comment, *International Journal Of Auditing*, Vol. 4, Iss. 3, pp. 247-268.

Gray, R. (2006). Does sustainability reporting improve corporate behaviour?: Wrong question? Right time? *Accounting & Business Research*, Vol. 36, no. special pp. 65-88.

GRI (2000-2006a). Riktlinjer för hållbarhetsredovisning [pdf]. Tillgänglig online: <https://www.globalreporting.org/resourcelibrary/Swedish-G3-Reporting-Guidelines.pdf> [Hämtad: 9 februari 2014]

GRI (2000-2006b). Sustainability Reporting Guidelines [pdf]. Tillgänglig online: <https://www.globalreporting.org/resourcelibrary/G3-Guidelines-Incl-Technical-Protocol.pdf> [Hämtad: 13 februari 2014]

GRI (2013). GRI G4 Guidelines Part 1 Reporting Principles and Standard Disclosures [pdf] <https://www.globalreporting.org/resourcelibrary/GRIG4-Part1-Reporting-Principles-and-Standard-Disclosures.pdf> [Hämtad: 2 februari 2014]

GRI (2014a). What is GRI? Tillgänglig online: <https://www.globalreporting.org/information/about-gri/what-is-GRI/Pages/default.aspx> [Hämtad: 8 februari 2014]

GRI (2014d) Reporting framework overview. Tillgänglig online: <https://www.globalreporting.org/reporting/reporting-framework-overview/Pages/default.aspx> [Hämtad: 9 februari 2014]

Hasan, M., Majoor, S., Mock, T.J., Roebuck, P., Simnett, R., & Vanstraelen, A. (2005). The Different Types of Assurance: Services and the Levels of Assurance Provided, *International Journal of Auditing*, Vol. 9, no. 2 pp. 91-102.

Hodge, K., Subramaniam, N., & Stewart, J. (2009). Assurance of sustainability reports: Impact on report users' confidence and perceptions of information credibility. *Australian Accounting Review*, Vol. 19, no. 3, pp. 178-194.

Hayes R. S. (2005). Principles of Auditing: An Introduction to International Standards on Auditing [e-book] (2 uppl.), Harlow: Financial Times Prentice Hall. Tillgänglig online EHL Bibliotekets hemsida <http://www.ehl.lu.se/biblioteket> [Hämtad: 10 mars 2014]

IAASB (2002). IAASB Minutes of the Meeting December 2002 Agenda item 7A [pdf]. Tillgänglig online: http://www.ifac.org/sites/default/files/meetings/files/0021_0.pdf [Hämtad: 1 maj 2014]

IAASB (2003). Explanatory Memorandum September 2003 Agenda Item 2-E. Tillgänglig online: <http://www.ifac.org/sites/default/files/meetings/files/0255.pdf> [Hämtad: 20 april 2014]

Jacobsen K. J. (1993). Intervju: Konsten att lyssna och fråga, Lund: Studentlitteratur.

Junior, R. M., Best, P., Cotter, J. (2014). Sustainability Reporting and Assurance: A Historical Analysis on a World-Wide Phenomenon. *Journal of Business Ethics*, Vol. 120 no. 1, pp. 1-11.

Knechel, W., Wallage, P., Eilifsen, A., & van Praag, B. (2006). The Demand Attributes of Assurance Services Providers and the Role of Independent Accountants, *International Journal of Auditing*, Vol. 10, no. 2, pp. 143-162.

KPMG (2013). The KPMG Survey of Corporate Responsibility Reporting 2013 [pdf]. Tillgänglig online: <http://www.kpmg.com/Global/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/corporate-responsibility/Documents/corporate-responsibility-reporting-survey-2013.pdf>. [Hämtad: 30 januari 2014]

Kolk, A., & Perego, P. (2010). Determinants of the adoption of sustainability assurance statements: An international investigation, *Business Strategy and the Environment*, Vol. 19, no. 3, pp. 182-198.

Larrinaga-González, C. (2007) in Unerman, J., Bebbington, J., & O'Dwyer, B, (red.), *Sustainability accounting and accountability*, Storbritannien: Routledge, pp. 150-167.

Larsson, L.O. & Norregårdh, M. (2004). FAR bidrar till hållbar utveckling. *Balans* nr 2, 2004.

Larsson, L-O., & Ljungdahl, F. (2008). License to operate - CSR och hållbarhetsredovisning i praktiken, Stockholm: Ekerlids förlag.

Larsson, L.O. (2009). European Sustainability Reporting Association report for Sweden. Tillgänglig online: <http://www.sustainablereporting.eu/sweden> [Hämtad: 5 februari 2014]

Laufer, W. (2003). Social accountability and corporate greenwashing. *Journal of Business Ethics*, Vol. 43, no. 3, pp. 253–261.

Lundahl, U., & Skärvad, P. (1992). Utredningsmetodik för samhällvetare och ekonomer (2 uppl.), Lund. Studentlitteratur.

Manetti, G.G. (2011). The quality of stakeholder engagement in sustainability reporting: Empirical evidence and critical points, *Corporate Social Responsibility And Environmental Management*, Vol. 18, no. 2, pp. 110-122.

Mitchell, R., Agle, B., & Wood, D. (1997). Toward a theory of stakeholder identification and salience: defining the principle of who and what really counts, *Academy of Management Review*, Vol. 22, no. 4, pp. 853-886.

Mock, T., Strohm, C., & Swartz, K. (2007). An Examination of Worldwide Assured Sustainability Reporting, *Australian Accounting Review*, Vol. 17, no. 43, pp. 67-77.

O'Dwyer, B., & Owen, D. (2005). Assurance statement practice in environmental, social and sustainability reporting: a critical evaluation, *British Accounting Review*, Vol. 37, no. 2, pp. 205-229.

Park, J. & Brorson, T. (2005). Experiences of and views on third-party assurance of corporate environmental and sustainability reports, *Journal Of Cleaner Production*, Vol. 13, no. 10, pp. 1095-1106.

Power, M. (1999). The Audit Society - Rituals of verification, Oxford: OUP Oxford.

Regeringskansliet (2014). Bolagen. Tillgänglig online: <http://www.regeringen.se/sb/d/17677> [Hämtad: 19 februari 2014]

Scott, W. R. (1995). Institutions and organizations, Beverly Hills, California: Sage.

Simnett, R., Vanstraelen, A., & Chua, W. (2009). Assurance on sustainability reports: an international comparison, *The Accounting Review: A Journal of the American Accounting Association*, Vol. 84, no. 3, pp. 937-967.

Skouloudis A., Evangelinos, K., & Kourmoussis, F. (2009). Development of an evaluation methodology for triple bottom line reports using international standards on reporting, *Environmental Management*, Vol. 44, s. 298-311.

Solem, Therese & Svensson, Pauline. (2012), Granskning av hållbarhetsredovisningar - Varför granskar endast ett fåtal icke-statligt ägda företag hållbarhetsredovisningen? Mastersuppsats, Department of Business Administration, Lunds Universitet, Lund. Tillgänglig online: <http://www.lunduniversity.lu.se/o.o.i.s?id=24965&postid=2541584> [Hämtad: 5 februari 2014]

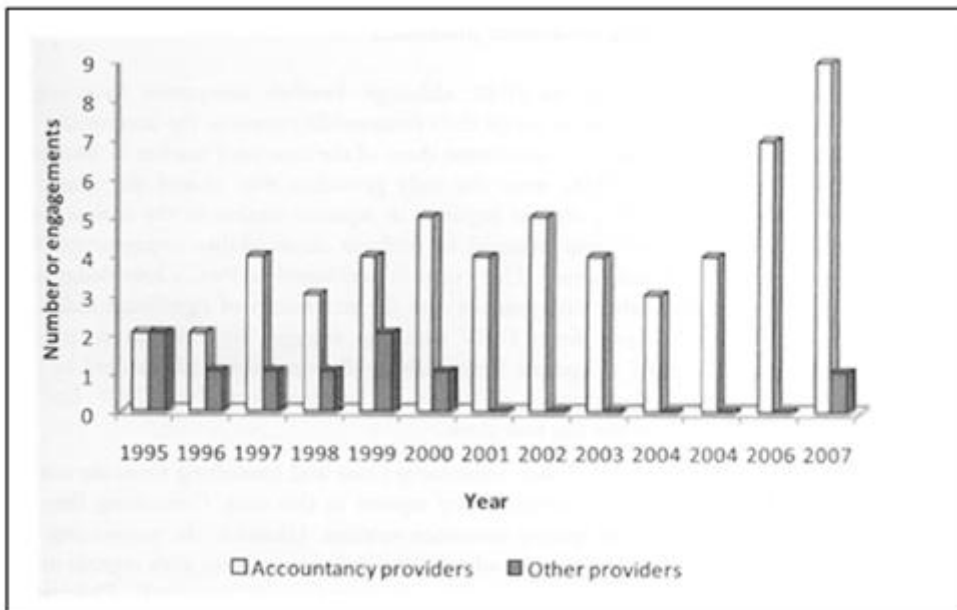
Tan-Sonnerfeldt, A. (2011), The Development and use of standards by non-state actors - A study of the dynamics of regulating sustainability assurance, PhD thesis, Department of Business Law, School of Economics and Management, Lund University, Lund: Media-tryck.

Tilt, C. A. (2007) External stakeholders' perspectives on sustainability reporting in Unerman, J., Bebbington, J., & O'Dwyer, B, (red.), *Sustainability accounting and accountability*, Storbritannien: Routledge, pp. 104-126.

UN (1987). Our common future. Tillgänglig online: http://conspect.nl/pdf/Our_Common_Future-Brundtland_Report_1987.pdf [Hämtad: 3 februari 2014]

Westermarck, C. (2013). Hållbarhetsredovisning - teori, standarder och praktisk tillämpning, Lund: Studentlitteratur.

Bilaga 1 – Trend för BAH i Sverige 1995-2007



Statistik över bestyrkningsuppdrag i Sverige fördelat på revisorer och övriga bestyrkare 1995-2007 (Källa: Tan-Sonnerfeldt, 2011, s. 205).

Bilaga 2 Intervjufrågorna

Inledning - respondentens arbetsroll

Vad har du för befattning i företaget?

Vilka är dina arbetsuppgifter?

På vilket sätt kommer du i kontakt med företagets hållbarhetsarbete och -redovisning?

Hur länge har du arbetat med dessa arbetsuppgifter?

Hållbarhetsredovisningen enligt GRI

1. Vad är er syn på företagets roll angående ansvaret för hållbar utveckling?
2. Vad har ni för uppfattning om hållbarhetsredovisning? På vilket sätt har det påverkat företaget?
3. Hur har hållbarhetsredovisningen påverkat ert arbete med hållbar utveckling samt relationen till intressenter/samhället?

Granskning av hållbarhetsredovisningen

4. Hur ser ni på bestyrkarens roll i företaget?
5. Vilka faktorer är det som har påverkat/påverkar er att välja en granskning av era hållbarhetsredovisningar?
6. Vilka är de största hållbarhetsfrågorna som industrin och företaget brottas med? Hur har det påverkat företaget i valet av att anlita en extern bestyrkare?
7. Hur väljer ni den externa bestyrkaren till er hållbarhetsredovisning?

8. Hur delaktiga är ni i vad som ska granskas, i vilken omfattning m.m.? Vilka faktorer avgör i ert beslut om vad som ska granskas, i vilken omfattning m.m.?

9. Hur är intressenterna involverade i beslutsprocessen? Hur ges intressenterna möjlighet att ge feedback på bestyrkningen av hållbarhetsredovisningen?

10. Hur arbetar ni inom organisationen med revisorns upptäckter från sin granskningsprocess? Ge konkreta exempel på hur granskningen av hållbarhetsredovisningen lett till förändring.

11. Hur mycket resurser (tidsmässiga, personalmässiga och finansiella) avsätter ni till granskningen av hållbarhetsredovisningen? Hur mycket finansiella resurser är det i förhållande till den finansiella revisionen (i procent)?

12. Hur skiljer sig granskningen av hållbarhetsredovisningen från den traditionella finansiella revisionen i ert företag? Hur många revisorer är inblandade?

13. Varför har ni begränsat er bestyrkning av hållbarhetsredovisning till översiktlig granskning och inte revision eller kombinerad granskning?

Alternativt:

Varför har ni använt er av en kombinerad bestyrkning av hållbarhetsredovisning och inte en översiktlig granskning eller en revision?

Avslutning

Är det något du själv vill tillägga?

Bilaga 3 Lagstiftningen i Sverige

Svensk lag om hållbarhetsredovisning och BAH

I Sverige fastställer BFL 6:1-2 §§ att företag som inte specifikt är undantagna ska upprätta en årsredovisning och offentliggöra den enligt tillämplig lag om årsredovisning. I ÅRL (1995:1554) 2:1 § står det att läsa att en årsredovisning ska bestå av en balansräkning, en resultaträkning, noter, en förvaltningsberättelse och om man är ett större företag ska man även ha med en finansieringsanalys. Detta är grunden sedan förekommer det justeringar i lagen om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag samt i lagen om årsredovisning i försäkringsbolag. Enligt ABL 9:1 § ska ett aktiebolag ha minst en revisor (om inte undantag finns). Revisorn ska sedan granska bolagets årsredovisning och bokföring samt styrelsens och verkställande direktörs förvaltning enligt ABL 9:3 §.

Således nämns inget i Sveriges lag angående dels upprättandet av en hållbarhetsredovisning eller bestyrkning av den samma utan fokus ligger på att reglera den finansiella rapporteringen.

Statliga riktlinjer i Sverige

Enligt de statliga riktlinjerna ska företagen, från och med verksamhetsåret 2008, hållbarhetsredovisa enligt GRI (Regeringskansliet, 2007). Motiveringen är att “[d]et är alla företags ansvar [att arbeta för en hållbar utveckling], men de statligt ägda företagen ska vara föredömen och ligga i framkant i arbetet med detta” (Regeringskansliet, 2007, s. 1). Riktlinjerna innehåller även ett krav på att hållbarhetsrapporterna ska vara “kvalitetssäkrade” av en oberoende granskare dock utan krav på vilken typ av revision som ska genomföras eller vem som ska genomföra den (Regeringskansliet, 2007). Något tvång finns inte utan det är “följa eller förklara” som gäller, det vill säga statligt ägda företag kan välja att inte hållbarhetsredovisa enligt GRI om de bara förklarar sina motiv (Regeringskansliet, 2007).

Bilaga 4 Företagens syn på hållbar utveckling och hållbarhetsredovisning

Statliga företag

Green Cargo

Sandström menar att det ofta finns ett enkelt samband mellan miljövett och ekonomi “sparar man på bränsle eller liknande sparar man både miljö och pengar”. Däremot upplever han det som svårt vem (kunden, leverantören, myndigheterna) som bär ansvaret för hållbar utveckling. Det är ett gemensamt ansvar. För det första verkar företaget i en bransch där stark prispress råder. Slutkunden till en vara har ofta inte heller en kunskap om hur varan transporterats vilket ibland gör det svårt att “sälja på miljö som mervärde”. “Det är svårt att ta ett ansvar som kostar pengar. Eller det går inte då åker man ut.”

Hållbarhetsredovisningen uppfattas som ett bra verktyg att få koll på vad företaget gör för dessa frågor både internt och externt. Det ger mervärde. Hållbarhetsredovisningen har inte påverkar företagens hållbarhetsarbete utan påverkan har skett den motsatta riktningen. Om relationen till intressenterna påverkats kan inte Sandström svara på.

Lernia

Bjerke & Hedin konstaterar att man har en ganska stor roll för ansvaret för hållbar utveckling eftersom det ligger i företagets natur att få ut människor i arbete. I det breda perspektivet gynnar detta välfärden då det är lönsamt för individen, Lernia och samhället generellt menar Bjerke & Hedin.

Bjerke & Hedin ser positivt på hållbarhetsredovisning eftersom det syftar till att få upp statusen till en mer jämställd nivå jämfört med den finansiella rapporteringen. Dock kan de uppleva redovisningen som “trubbig” och “krånglig” samt att det inte alltid känns “naturligt att rapportera” Företaget gick över till G4 detta år och då kändes det mer naturligt då man gör en ordentlig väsentlighetsanalys och man kommer bort från mängdrapportering. Bjerke & Hedin påpekar vikten av att man först måste arbeta med frågorna för att kunna redovisa dem så att man inte börjar “i fel ände”.

Att det är ett krav från staten att redovisa är positivt eftersom hållbarhetsarbetet nu även genomsyrar de högre sikten i organisationen, menar Bjerke & Hedin. På senare tid har ämnet börjat att diskuteras flitigt i samhället, vilket avspeglar sig på verksamheten när intressenter ställer krav samt hur extra viktigt det är att vara transparent när man är ett statligt bolag.

LKAB

“Vårt ansvar är att bedriva vår verksamhet på ett hållbart sätt med hänsyn till både samhälle och miljö”, inleder Brännvall, samtidigt som man strävar mot att vara ett föredöme inom gruvbranschen. Vägen har dock inte varit helt enkel och i början kändes det “besvärligt” att redovisa, men “det har varit en lärandeprocess” och det går bättre och bättre. Förut var det mycket “mängdredovisning” till att man idag bättre förstår vad hållbarhet är och vad man ska fokusera på. Processen att ta fram en hållbarhetsredovisning involverar många personer inom företaget vilket gör att budskapet förankras och man fokuserar mer på frågan i organisationen, vilket är positivt, menar Brännvall. Utöver detta har inte arbetet med hållbarhetsredovisningen påverkat relationen med externa intressenter, mer än att redovisningen ses som “ytterligare en kanal som vi kommunicerar med samhälle och intressenter” på enligt Brännvall.

Samhall

För Samhall är det ”självklat” att man ska arbeta med hållbar utveckling och vara föredöme. Det är ägarens krav och det står i deras riktlinjer. ”Samhalls uppdrag är hållbarhet, främst inom det arbetsmarknadspolitiska [att skapa arbeten åt personer med funktionsnedsättning], därför är det omöjligt att tänka sig verksamheten utan att tänka sig hållbarhet”.

Samhall har hållbarhets redovisat innan de statliga riktlinjerna kom. Dock användes inga standards eller normer när deras personal- och miljöredovisningar upprättades. GRI-redovisningen är de positiva till eftersom den tillåter att de kan kommunicera sitt arbete på ett sätt som blir jämförbart med andra företag. Andra fördelar är att Samhalls redovisningsprocess samt själva redovisningen har blivit tydligare, ett ökat fokus på intressenternas förväntningar och ett förstärkt hållbarhetsarbete.

Svenska spel

För Svenska Spel är hållbar utveckling “oerhört viktig eftersom vi är ett statligt bolag och att vi måste visa att vi är bäst i klassen och göra rätt”. Det ingår i deras samhällsuppdrag att minska och förebygga spelberoende. Strandängers uttrycker att: “det är vårt existensberätti-

gande att vi faktiskt säljer spel på ett ansvarsfullt sätt. ”Ägarens (staten) starka intresse för frågan har också bidragit till att hållbart företagande står högt upp på styrelsens agenda.

Svenska Spel ser positivt på hållbarhetsredovisningen. Det är ett verktyg där de får visa upp deras hållbarhetsarbete för allmänheten och intressenterna. Betoningen ligger på den sociala delen. Strandängers tror inte att hållbarhetsredovisningen påverkat deras hållbarhetsarbete eller relationen med intressenterna utan framhäver istället den lärprocess Svenska spel gått igenom och statens krav som drivkrafter.

Swedfund

Att Swedfund hållbarhetsredovisar är lika självklart som att redovisa den formella finansiella årsredovisningen enligt Larsson. Att Swedfund inte hållbarhetsredovisade innan statens riktlinjer kom förklaras av Larsson att Swedfund då inte fokuserade på samhällsutveckling och hållbarhet. Fokus låg i det gamla Swedfund på ekonomi och lönsamhet och odet fanns en tro om att allt företagande som var lönsamt också bidrog till välfärd och fattigdomsminskning. Det fanns en befogad kritik från civilsamhällets biståndsorganisationer att Swedfund inte hade kompetensen att hantera de komplexa frågor som ligger i samhällsutveckling och hållbarhet. Men för två och ett halvt år sedan skedde förändringar inom organisationen för att sätta dessa frågor på organisationens agenda. En stor del av styrelsen byttes ut, företaget fick en ny vd, ny strategi har lagts fast och man har bestämt tolkningen av Swedfund uppdrag, de tre fundamenten (samhällsutveckling, hållbarhet och ekonomisk bärkraftighet) etablerades och personer med spetskompetens inom ESG (Environment, Social, Governance) rekryterades.

En fokuserad hållbarhetsredovisning kräver att företaget vet vilka de betydande hållbarhetsaspekterna i verksamheten är. Swedfund genomför därför systematiska intressentdialoger sedan två år, vilka dokumenteras och protokollen kan läsas på hemsidan. Intressentdialogen har förbättrats och resulterat i att Swedfunds förtroende väsentligt förbättrats. Organisationen har lärt sig mycket i dialogerna med civilsamhället och företaget har börjat arbeta med samt redovisa viktiga frågor som man inte tidigare gjort, t.ex. redovisas nu land för land-rapportering av skatt, menar Larsson.

Privata företag

Folksam

Folksam är en stor investerare på börsen och har därmed möjlighet att påverka inom hållbar utveckling, man har "också ett ansvar att göra det" menar Hjelström. Hjelström konstaterar att frågorna om hållbar utveckling är tätt kopplade till affären och att företaget har ett stort ansvar även som inköpare av material då sakerna ska vara hållbara, annars kommer vi ju "att bita oss i rumpan i andra änden" med högre utlägg för ersättningar.

Att arbeta med hållbarhet "är vårt DNA" och är en naturlig del av verksamheten, vilket man hållit på med långt innan redovisning på området fanns, menar Hjelström. Sedan har frågan aktualiserats i samhället i och med hållbarhetsredovisningen, men Folksam började med att samla ihop innehållet till en redovisning istället för att börja med rubrikerna, enligt Hjelström. Av den anledningen har inte hållbarhetsredovisningen i sig påverkat arbetet med hållbar utveckling eller intressenter, utan "vi redovisar det jobb vi gör så det jobbet rullar på", fortsätter Hjelström.

Handelsbanken

Dahlqvist inleder med att bankens roll angående ansvaret för hållbar utveckling är en "jätte-viktig och relevant fråga". Handelsbanken ställde sig för ett antal år sedan frågan: "Vad är hållbarhet för vår verksamhet". Analysen visade att om banker inte agerar ansvarsfullt risker bankverksamhet att lämna negativa "avtryck" som kan skada inte bara banken själv utan framför allt dess externa intressenter. Man kom också fram till att eventuella negativa konsekvenser i första hand inte avsåg miljöpåverkan utan istället sociala och ekonomiska konsekvenser. Inte minst den stora bank- och skuldcrisen 2008-2010 visade att många människor blev lidande av bankernas verksamhet i t.ex. USA, Island, Baltikum och Ukraina.

De svenska bankerna har producerat årsredovisningar sedan 1800-talet, men har bara publicerat hållbarhetsredovisningar under de senaste åren. Det är därför helt naturligt att Hållbarhetsredovisningen inte hunnit att mogna och standardiseras på samma sätt som den traditionella årsredovisningen. "I många hållbarhetsredovisningar är det gott om vackra ord om vad man vill göra, men ont om konkreta siffror och redovisning vad man faktiskt har levererat" menar Dahlqvist och fortsätter med att det "tycks vara väldigt svårt att rent faktamässigt beskriva vad man faktiskt gjort och vad man uppnått". När Handelsbanken skulle släppa sin första

hållbarhetsredovisning försökte man därför finna ett par nyckeltal som kunde ge en bild av hur bankens hållbarhetsarbete dels utvecklades över tiden, dels i förhållande till andra banker som har samma förutsättningar.

Den största målgruppen för hållbarhetsredovisningen är den egna personalen och intern förståelse och fokus har hållbarhetsarbetet förstärkts sedan är det svårt att säga vad påverkan hade varit om inte hållbarhetsredovisningen fanns. En sak som är säker är att man har fått mycket beröm för att man har valt att prata om socialt risktagande från externa intressenter, menar Dahlqvist.

Holmen

Sedan den första miljöskyddslagen kom 1969 har Holmen arbetat intensivt med hållbarhetsfrågor eftersom lagen krävde miljötillstånd som berörde den verksamhet Holmen bedrev. Strömberg fortsätter med att det under 90-talet kom in en hel del andra intressanta aspekter som till exempel miljöledningssystem. Dessa är av mer frivillig karaktär men viktiga eftersom det finns en drivkraft att ständigt bli bättre vilket kräver att man har "ordning och reda på de olika frågorna i företaget". Strömberg lyfter blicken utanför branschen och konstaterar att Holmen "var definitivt en förebild när det gällde att redovisa utåt" och miljöfrågor är sedan länge "en hygienfaktor" i branschen.

Hållbarhetsredovisningen kommunicerar företagets situation vad gäller miljö och hållbart ansvar. Den fungerar som "ett bra vedtrå i arbetet för att vi ska bli ett bättre och mer hållbart företag" i och med att de anställda engageras i arbetet med att ta fram underlag och arbeta med de här frågorna, menar Strömberg. Många förstår även att hållbarhetsfrågorna är viktiga för att Holmen ska bli ett lönsamt företag. Externa intressenter ställer frågor föranleda någon aktivitet startar. Till exempel kan rutiner förbättras eller policys skapas. Strömberg fortsätter med att påpeka att intressentdialogen är jätteviktig för att få fram styrkor såväl som svagheter som vi då vill förbättra.

Trelleborg

Jahja pekar ut tre viktiga parter för att samhället ska bli hållbart varav industrin som Trelleborg tillhör är ett, de andra två är politiker och medborgare. Industrin har en roll genom att ta fram de tekniska lösningarna, men även att "se till och bidra med att göra sin egen verksamhet

hållbar och påverkar även leverantörer, kunder både bakåt och framåt i kedjan att bli mer hållbara” enligt Jahja.

Att hållbarhetsredovisa är positivt enligt Jahja. Genom en hållbarhetsredovisning ges företaget en möjlighet att beskriva vad man gör på området för att på så sätt uppnå transparens och öppenhet, men även slå vakt om förbättringar. Detta gör att intressenter utanför och innanför företaget kan bilda sig en uppfattning om situationen. Hållbarhetsredovisningen fungerar även som en piska i och med att man visar upp sig för omvärlden vill man “definitivt inte vara dålig i någon dimension” en drivkraft är att vara “tillräckligt duktig” menar Jahja. Arbetet med hållbarhetsredovisningen påverkar indirekt arbetet mot en hållbar utveckling. Detta eftersom det är en “ambition från Trelleborgs sida att vara en god samhällsmedborgare” där produkter och redovisning går hand i hand, vilket påverkat relationen till intressenterna enligt Jahja.

Bilaga 5 Artikel

Balans nr 6 2014

Studie kastar nytt ljus över företagens beslutandefaktorer för bestyrkning av hållbarhetsredovisning

En nyligen publicerad studie från Ekonomihögskolan vid Lunds Universitet klargör vad svenska företag beaktar när de ska dels välja bestyrkare och dels nivå av säkerhet på bestyrkandeuppdraget.

Att ägna sig åt att publicera hållbarhetsredovisningar och sedan bestyrka dem är en frivillig syssla företag kan ägna sig åt. Dock gäller det inte för statligt ägda företag som följer riktlinjer som gör det näst intill obligatoriskt att publicera dokumenten. Samtidigt går trenden mer och mer mot att företagen ska ägna sig åt sådan verksamhet.

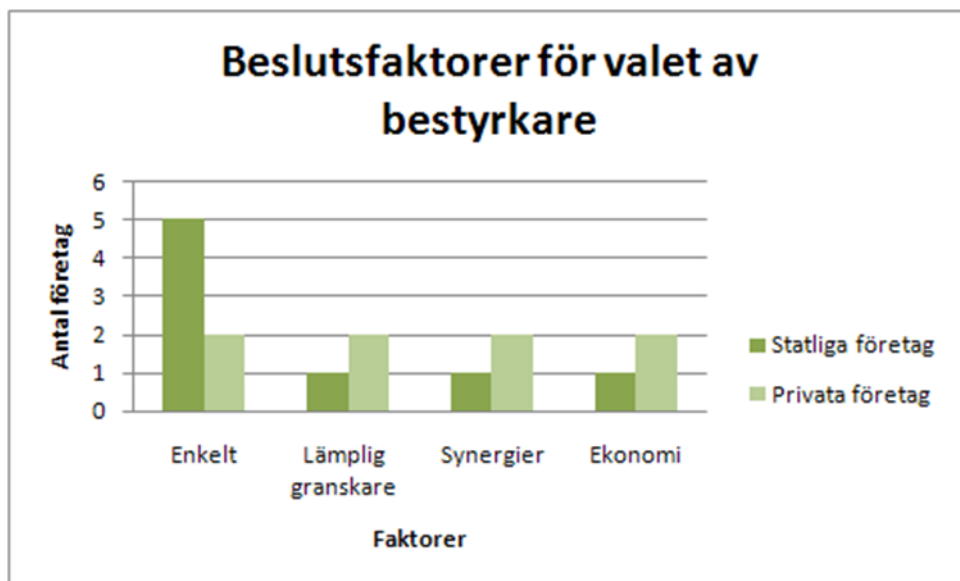
Josefin Ollermark och Johan Olsson är författarna bakom studien som pågått sedan januari.

-Vårt syfte med studien var att öka förståelsen kring företagets motiv att anlita en extern bestyrkare och hur de väljer sin bestyrkare. Dessutom ville vi studera hur företagen resonerar kring granskningsnivån de väljer, säger Johan.

- Att företagen väljer samma bestyrkare efter vem som är finansiell revisor har varit känt sedan tidigare. Däremot vet vi idag mer om hur företagen tänker när de väljer sin bestyrkare. Framför allt handlar det om att den lösningen är enklast för företagen, säger Josefin.

Studien visar att enkelheten dominerar hos de statliga företagen medan de privata var mer jämnt fördelade över de motiv som nämndes.

- Vår studie visar att företagen tycker att revisorer är lämpliga som granskare med hänsyn till deras kunskapsnivå och erfarenhet. Dessutom vill företagen gärna förbättra sin hållbarhetsrapportering och där ser de revisorerna som en resurs för detta, säger Josefin.



Företagens beslutsfaktorer för valet av bestyrkare. Notera att vissa företag har uppgett mer än en faktor.

När företagen beslutar om granskningsnivå dominerar två faktorer. Dels handlar det om resurser, främst om tid och dels försöker företagen hitta en lagom nivå mellan kostnad och nytta.

- För företagen är våren är en hektisk period som gör att tiden inte räcker till. Samtidigt upplever företagen revisorerna som noggranna vilket gör att de inte finner det nödvändigt med att välja en högre granskningsnivå, avslutar Olsson.

Fakta:

Bestyrkning av hållbarhetsredovisning är en granskning gällande företagens hållbarhetsredovisning som kan utföras av exempelvis konsulter och revisorer. I Sverige dominerar revisorer som bestyrkare och dessa ska följa FAR RevR6 vid utförandet av granskningsuppdraget. De olika granskningsnivåerna som gäller i FAR RevR 6 är översiktlig granskning, kombinerad granskning samt revision där översiktlig granskning är den lägsta nivån.