



CSRD och dess påverkan på revisionsbranschen

Caroline Jungbeck & Imee Fezarit

Examensarbete/Självständigt arbete • 15 hp

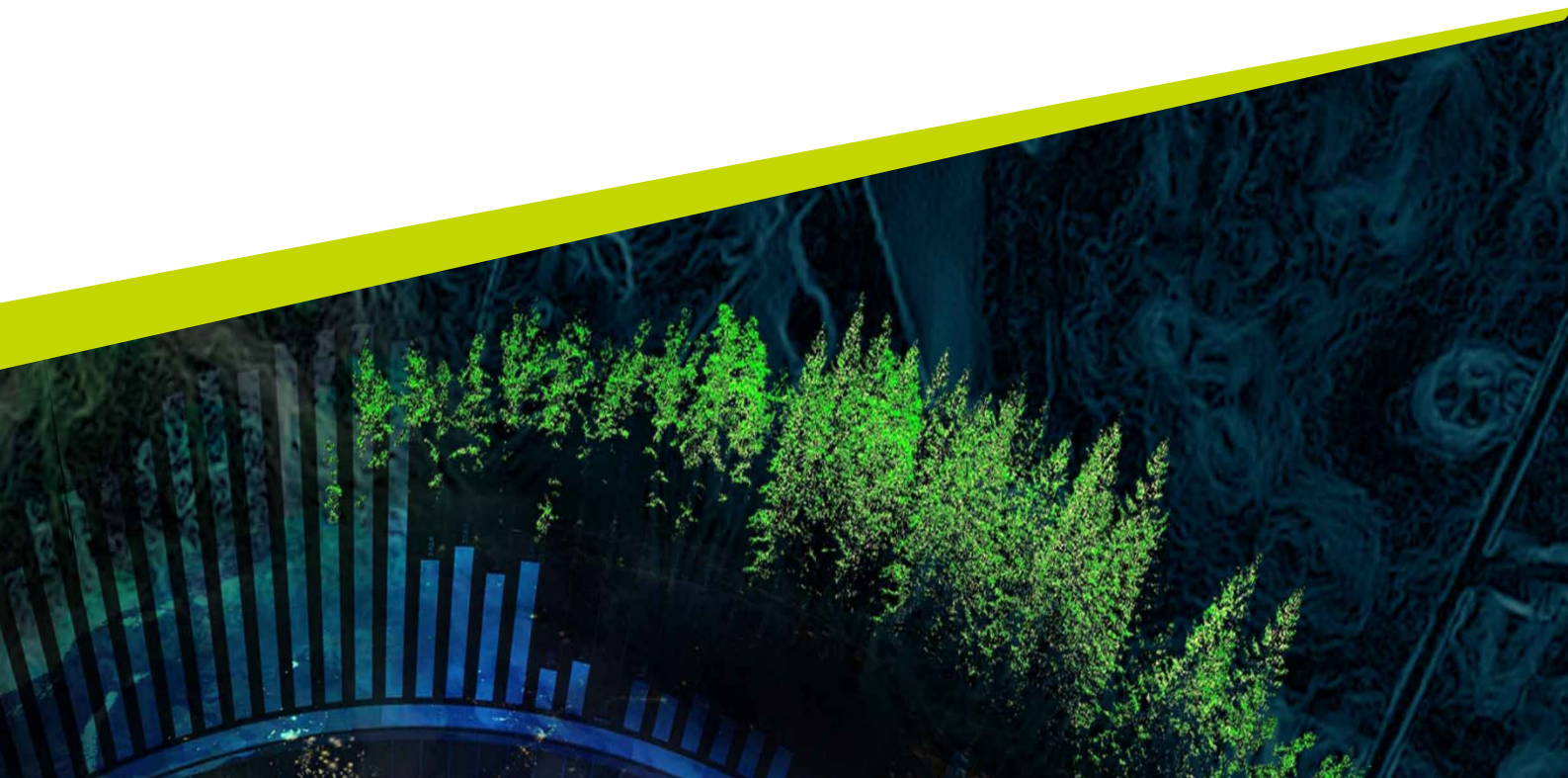
Sveriges Lantbruksuniversitet, SLU

Fakulteten för naturresurser och jordbruksvetenskap/Institutionen för ekonomi

Ekonomi – Hållbar utveckling

Examensarbete/SLU, Institutionen för Ekonomi, 1574 • ISSN 1401-4084

Uppsala 2024



CSRD och dess påverkan på revisionsbranschen

Caroline Jungbeck & Imee Fezarit

Handledare: Karin Hakelius, Sveriges Lantbruksuniversitet, Institutionen för ekonomi

Examinator: Per-Anders Langendahl, Sveriges Lantbruksuniversitet, institutionen för ekonomi

Omfattning: 15hp

Nivå och fördjupning: Grundnivå, G2E

Kurstitel: Självständigt arbete i Företagsekonomi

Kurskod: EX0902

Program/utbildning: Ekonomi - Hållbar Utveckling

Kursansvarig inst.: Institutionen för ekonomi

Utgivningsort: Uppsala

Utgivningsår: 2024

Serietitel: Examensarbete/SLU, Institutionen för Ekonomi

Delnummer i serien: 1574

ISSN: 1401-4084

Nyckelord: revision, hållbarhetsrapportering, assurance, CSRD, möjligheter, utmaningar, strategier

Sveriges lantbruksuniversitet

Fakulteten för naturresurser och jordbruksvetenskap

Institutionen för ekonomi

Sammanfattning

Det nya hållbarhetsdirektivet Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD) är en viktig del av EU:s agenda för en hållbar utveckling. Direktivet innebär strängare krav på hur hållbarhetsrapporteringen ska utformas. Det kommer att medföra en del förändringar för företag på det viset att betydligt fler kommer att inkluderas i denna mer omfattande hållbarhetsrapportering. Ett krav som medföljer direktivet är att hållbarhetsrapporterna behöver granskas av en extern revisor. Detta kommer följaktligen få en stor påverkan på revisionsbranschen som står inför den här relativt nya typen av granskning. I grunden är revisorer väl rustade men flera kommer nu att ställas inför att bestyrka en hållbarhetsrapport för första gången i samband med CSRD-implementeringen.

Denna uppsats har avsikten att skaffa en ökad förståelse och kunskap kring revisionsbranschens förberedelser inför det nya hållbarhetsdirektivet CSRD. Detta genom att undersöka vilka potentiella utmaningar som kan uppstå för revisionsbolag samt hur de tar sin an dessa utmaningar. Legitimitetsteorin och CSR används för att förklara frivillig hållbarhetsrapportering innan CSRD, därefter blir nyinstitutionell teori relevant eftersom den bidrar till en ökad förståelse för hur företag blir påverkade av regelverk och anpassar efter sin omvärld. Litteratur kring standardisering och byråkrati bidrar till kunskap om för- och nackdelar med standarder såsom CSRD och hur dessa kan vara möjliggörande eller begränsande för den berörda organisationen. Denna uppsats är baserad på en kvalitativ metod med en flerfallstudiedesign. De två organisationerna som har studerats är EY och KPMG, där semistrukturerade intervjuer har genomförts.

Slutsatserna tyder på att det finns utmaningar kopplade till EU:s nya hållbarhetsdirektiv CSRD. Dessa utmaningar är främst förknippade med att det nya direktivet är nytt och omfattande, med fastställda krav som vänder sig mot en stor krets, och att det därför kommer medföra en stor påverkan på revisionsyrket. För att ta sig an dessa utmaningar har de valda revisionsbolagen infört flera strategier såsom god planering, prioritering av utbildning inom hållbarhet, strategisk rekrytering och implementering av granskningsprogram. Revisionsbranschen verkar därmed vara förberedda inför CSRD. Dessutom visar studien även på att det nya direktivet kan vara möjliggörande på det viset att det bidrar till nya möjligheter för revisionsbolag, utifrån en möjliggörande byråkrati.

Nyckelord: CSRD, revision, hållbarhetsrapportering, utmaningar, strategier, möjligheter.

Abstract

The new sustainability directive Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD) is an important part of EU's plan for a sustainable development. The directive involves stricter demands on how sustainability reporting is disclosed and designed. This will include some changes for companies because there will be significantly more companies that will be included in this more massive sustainability reporting. One requirement along with this directive is that the sustainability reporting needs to be reviewed and assured by an external auditor. This will have a major effect on the auditing industry that faces this kind of fairly new review. Auditors are well equipped but more and more will now face to certify sustainability reportings for the first time in connection to the CSRD implementation.

This thesis intend to examine what challenges the auditor industry might face related to CSRD. Furthermore, this report intend to study how auditor companies address these challenges, with the aim of gaining an increased understanding and knowledge about the preparations due to CSRD. Legitimacy theory and CSR is used to explain voluntary sustainability reporting. Thereafter, new institutional theory becomes relevant because it contributes to a greater understanding of how companies are affected by regulatory framework and adapt to the surrounding environment. Literature about standardization and bureaucracy contributes to knowledge about pros and cons with standardizations like CSRD, and in what way it can be enabling or coercive for the relevant organization. This thesis is based on a qualitative method and a several case study design. The organizations studied are EY and KPMG, where semi-structured interviews have been conducted.

The conclusions suggest that there are challenges linked to the new sustainability directive CSRD. These challenges are mainly associated with this directive being new and extensive, with established requirements that address a wide circle and therefore have a major impact on the audit profession. To meet these challenges the selected audit companies have introduced several strategies such as good planning, prioritized education in sustainability, strategic recruitment and implementation of audit programs. Thus, the audit industry seems to be prepared facing CSRD. Besides, this thesis also shows that this new directive can be enabling because it contributes with new possibilities for audit companies, from an enabling bureaucracy,

Keywords: CSRD, audit, sustainability reporting, challenges, strategies, possibilities.

Innehållsförteckning

Förkortningar	8
1. Inledning	9
1.1 Bakgrund	9
1.2 Problemformulering	11
1.2.1 Empiriskt problem	11
1.2.2 Teoretiskt problem	12
1.3 Syfte & frågeställningar	13
1.4 Avgränsningar	13
2. Teoretiskt ramverk	14
2.1 Litteraturöversikt	14
2.2 Legitimitetsteorin	14
2.3 CSR	15
2.4 Perspektiv på CSRD	16
2.4.1 Nyinstitutionell teori	16
2.4.2 Standardisering	17
2.4.3 Byråkrati	17
2.5 Teoretisk syntes	18
3. Metod	20
3.1 Forskningsmetod	20
3.2 Forskningsdesign	21
3.3 Urval	22
3.4 Empiriinsamling	23
3.4.1 Semistrukturerade intervjuer	23
3.4.2 Litteraturgenomgång	24
3.5 Analys av data	24
3.6 Kvalitet	25
3.6.1 Trovärdighet	25
3.6.2 Äkthet	26
3.6.3 Reflexivitet	26
3.6.4 Etik	27
4. Empirisk data	28
4.1 KPMG	28

4.1.1 Utmaningar	29
4.1.2 Strategier	30
4.1.3 Möjligheter	30
4.2 Ernst & Young	31
4.2.1 Utmaningar.....	31
4.2.2 Strategier.....	32
4.2.3 Möjligheter.....	33
4.3 Sammanfattning av empiri	33
5. Analys och resultat.....	35
5.1 Legitimitetsteorin	35
5.2 CSR.....	36
5.3 Perspektiv på CSRD	36
5.3.1 Nyinstitutionell teori.....	36
5.3.2 Standardisering.....	37
5.3.3 Byråkrati.....	38
5.4 Sammanfattande diskussion	39
6. Slutsatser.....	41
6.1 Studiens slutsatser	41
6.2 Forskningsbidrag & vidare forskning.....	42
Referenser.....	43
Tack	47
Bilaga 1.....	48

Förkortningar

CSR	Corporate Social Responsibility
CSRD	Corporate Sustainability Reporting Directive
ESG	Environmental Social Governance
ESRS	European Sustainability Reporting Standards
FAR	Föreningen auktoriserade revisorer
NFRD	Non Financial Reporting Standards
SA	Sustainability Assurance

1. Inledning

Denna uppsats handlar om Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD) och vilka potentiella utmaningar som kan uppstå inom revisionsbranschen kopplade till det nya direktivet, samt hur de sedan planerar att bemöta dessa utmaningar. I detta kapitel presenteras studiens bakgrund och problemformulering. Därefter introduceras undersökningens syfte, valda frågeställningar samt avgränsningar.

1.1 Bakgrund

Den senaste klimatforskningen från The Intergovernmental Panel of Climate Change (IPCC) menar att det är människan som är huvudorsaken till de klimatförändringar som sker idag (IPCC 2024). Användningen av våra naturresurser är ohållbar och det behövs en hållbar utveckling för att bevara ett trivsamt klimat att leva i. Begreppet hållbar utveckling myntades av miljövetaren och författaren Lester R. Brown år 1891, som uttalade sig om "sustainable development" för första gången (Globala målen u.å). Detta begrepp fick en internationell spridning först 1987 när FN:s världskommission för miljö och utveckling skrev om hållbar utveckling i rapporten "Vår gemensamma framtid" (ibid). Gro Harlem Brundtland som ledde kommissionen gav begreppet följande definition; "Hållbar utveckling är en utveckling som tillfredsställer dagens behov utan att äventyra framtida generationers möjligheter att tillfredsställa sina behov" (Globala målen u.å).

Klimatförändringarna är ett globalt problem som måste lösas med hjälp av alla länder i världen (Naturskyddsföreningen 2024). Temperaturhöjningarna måste begränsas till 2 grader men med sikte på 1,5 grad, vilket världens ledare har enats om. Forskare menar att detta är möjligt om vi förändrar vårt sätt att använda jordens resurser och snabbt minskar utsläppen av växthusgaser (ibid). Naturskyddsföreningen (2024) skriver även att Sverige bör uppnå nettonollutsläpp av växthusgaser till år 2030. Regeringen skriver i sin Klimathandlingsplan (2023. s.1) att det finns ett behov för att "... en rad åtgärder vidtas för att skapa de förutsättningar som krävs för att nå noll nettoutsläpp av växthusgaser senast 2045".

EU:s gröna giv är ett paket bestående av politiska initiativ med syftet att skapa förutsättningarna för en grön omställning i hela EU och har som slutmål att uppnå klimatneutralitet 2050 (Europeiska rådet 2024). Paketet har även som ändamål att främja EU:s omvandling till ett välmående samt rättvist samhälle med en konkurrenskraftig och modern ekonomi (ibid). Vidare framhäver Europeiska rådet (2024) behovet av en sektorsövergripande och heltäckande strategi där var och en av de relevanta politikområdena stöttar det slutliga klimatmålet. Med det slutliga klimatmålet i åtanke har EU därför infört ett direktiv som kallas CSRD.

CSRD är en viktig del av EU:s agenda för hållbar finansiering och är en nyckelkomponent för att uppnå målen i EU:s gröna giv (KPMG 2024). CSRD är i dagsläget antaget av både Europaparlamentet och rådet. Ändamålet med direktivet är att främst öka tillgången till information om företagens påverkan på miljö samt människor, men även hur de påverkas av frågor kopplade till hållbarhet (KPMG 2024). Förutom det innebär direktivet att organisationer och företag måste rapportera enligt European Sustainability Reporting Standards (ESRS), som är europeiska hållbarhetsstandarder (ibid). Detta innebär att rapporten kommer att kräva mer heltäckande upplysningar samt information gällande hållbarhet från företag, vilket kommer bidra till ökad transparens och jämförbarhet (KPMG 2024). CSRD kommer därmed att medföra en del förändringar för företag.

En stor förändring för företag i EU är att betydligt fler kommer att omfattas av CSRD i stället för det tidigare rapporteringsdirektivet NFRD (KPMG 2024). NFRD står för Non Financial Reporting Directive och är föregångaren till CSRD. Det nya direktivet innebär att antalet företag kommer att öka från 11 700 företag, som i dagsläget måste hållbarhetsrapportera, till cirka 49 000 företag i Europa när CSRD har implementerats fullt ut (KPMG 2024). Däremot för Sverige blir det inte lika stor skillnad när det gäller svenska bolag som påverkas. Detta eftersom när NFRD direktivet införlivades i Årsredovisningslagen så gick Sverige längre på så vis att de sänkte tröskelvärdena för vilka företag som var tvungna att redovisa en hållbarhetsrapport som var lagstadgad (KPMG 2024). De som måste hållbarhetsredovisa enligt lag i Sverige är de stora företagen. Med stora företag menas företag som uppfyller två av följande kriterier: medelantalet anställda som överstiger 250, en balansomsättning på mer än 280 Mkr eller en nettoomsättning som överstiger 550 Mkr (BDO u.å.). Vidare har det förtydligats att CSRD successivt kommer att implementeras med hänsyn till storlek på bolagen från och med året 2024, med andra ord rapporter som släpps år 2025 (PwC u.å.). Detta kommer som sagt medföra förändringar i form av att omfattningen på hållbarhetsrapporter som redovisas av företag kommer att öka markant (KPMG 2024).

I praktiken innebär det att företag behöver offentliggöra mer information kring deras hållbarhetsarbete, som exempelvis leverantörskedjor och strategier i företaget

(EY u.å.). I och med det nya direktivet kommer det även krav på att hållbarhetsrapporten ska granskas av revisor eller annan extern part (ibid). Enligt tidigare krav har revisorns roll varit att bestyrka huruvida det finns en hållbarhetsrapportering eller inte, men det ändras nu till att revisorers granskning förstärks och blir mer täckande, där ”...uttalande ska göras med en begränsad grad av säkerhet” (FAR u.å.). Branschen har uttalat sig om att i grunden så är revisorer väl rustade men betonar att flera kommer ställas inför att bestyrka hållbarhetsrapporter för första gången (ibid). Det är därför av intresse att i denna studie undersöka de utmaningar som branschen står inför i samband med det nya CSRD-direktivet. Detta för att därefter studera hur de planerar att ta sig an dessa utmaningar och identifiera strategier som kan vägleda andra revisionsbolag.

1.2 Problemformulering

1.2.1 Empiriskt problem

Hållbarhetsrapportering har blivit ett allt viktigare ämne i samband med företagens ökade ansvar i ett internationellt sammanhang och det växande intresset samt behovet för transparens i deras rapporteringar (Frostenson & Helin 2018). Med det nya direktivet CSRD är målet att öka transparensen när det kommer till hållbarhetsrapportering inom EU genom att markant öka antalet företag som måste hållbarhetsredovisa (Ottenstein et al. 2022). Utvecklingen av det nya direktivet innebär att idén om att man som företag frivilligt kan hållbarhetsrapportera överges (Baumuller & Grbenic 2021). Detta medför att utvecklingen riskerar att tränga bort många av företagens genuina målsättningar att bidra till den hållbara förändringen (ibid). Försättningsvis kommer denna utveckling av det nya hållbarhetsdirektivet även ha en påverkan på revisionsbranschen som ska kvalitetssäkra hållbarhetsrapporterna.

Revisionsbolag har en erkänd kompetens inom området som rör finansiell revision, men är inte dominerande och visar sig ha brister i de tekniska aspekterna inom sustainability assurance (Gillet-Monjarret 2022). Sustainability assurance (SA) definierar författarna till den här studien som en kvalitetssäkring inom hållbarhetsarbete. Enligt studier på internationella revisionsbyråer är det avgörande att det finns ett revisionsteam där individer besitter olika kompetenser för att kunna utföra icke-finansiella arbeten, såsom sustainability assurance (ibid). Martinez- Ferrero et al. (2018) skriver att processen för kvalitetssäkring har setts som relativt komplex. Detta på grund av den vidd som hållbarhetsaspekter har eftersom hållbarhetsrapporter kan innehålla allt från sociala förhållanden, etiska aspekter till miljöproblem inom olika områden (ibid). Denna information är oftast även presenterad i en kvalitativ form och behöver därmed bedömas på ett subjektivt sätt,

vilket sätter större vikt på de som ska se över hållbarhetsrapporterna (Hasan et al. 2003 se Martinez-Ferrero et al. 2018). Dessutom menar Boiral et al. (2019) att det finns brister och en relativ inkonsekvens i kunskap hos företag för att kunna genomföra sustainability assurance. Detta menar de kompenseras genom att bilda team med olika professioner i (ibid). Vidare ser författarna till den här studien återigen att hållbarhetsaspekter som är mer immateriella kräver en subjektiv tolkning. För att hållbarhetsgranskning ska bli till trovärdig praxis kommer det läggas mer ansvar på revisorer att uttrycka sina expertbedömningar, vilket leder till frågor om redovisningsansvar (Harrer & Lehner 2024). Genom att studera utmaningar hos de medverkande revisionsbolagen ämnar författarna till denna studie att hitta strategier för att underlätta implementeringen av det nya direktivet CSRD. Detta för att bidra till en smidigare övergång av direktivet i liknande bolag och stötta arbetet mot en hållbar utveckling.

1.2.2 Teoretiskt problem

Enligt Power (2003) finns det begränsningar hos traditionella revisorer och deras kompetens. Forskaren hävdar att dessa begränsningar medför att tillämpning av revisioner på nya, icke finansiella, områden innebär att finansiella revisorer behöver återuppfinna sig själva (ibid). Vidare varnar O'Dwyer (2011) för de svårigheter som finns med att förflytta finansiella revisionsbaserade metoder till nya icke finansiella områden. Dessa svårigheter handlar främst om de skillnader som finns mellan den mer kvalitativa informationen i hållbarhetsrapporter och den traditionella kvantitativa datan som är avsedd för finansiell revisionsteknik (ibid). Däremot har dessa studier inte uppmärksammat hur revisionsbranschen förbereder sig inför granskning av dagens alltmer omfattande hållbarhetsrapporter, i synnerhet till det nya hållbarhetsdirektivet CSRD.

I samma takt som sustainability assurance har utvecklats har begreppet väsentlighet, som omfattar innebörden av att utesluta en viss information kopplade till granskningen, förflyttats och tolkats på nytt av revisorer som granskar innehållet i rapporterna (Canning et al. 2018). Däremot finns det bristande forskning som studerar hur revisorer hanterar omtolkningen vid granskning av hållbarhetsrapporternas innehåll (Edgley et al. 2015; Moroney & Trotman 2016 se Canning et al. 2018). Därutöver, eftersom EU:s nya hållbarhetsdirektiv CSRD ännu inte har implementerats fullt ut, har det inte gjorts mycket forskning inom ämnet och hur det påverkar revisionsbranschen. Studiens bidrag till litteraturen är därmed att ge en inblick i hur CSRD kommer att påverka revisorers arbetssätt. Således kommer kunskap att genereras kring vilken påverkan det nya hållbarhetsdirektivet har på revisionsbranschen i stort och vilka teoribildningar som kan kopplas till det. Fortsättningsvis är det intressant att undersöka kvalitetssäkringens och revisorers roll i hållbarhetsrapportering. Enligt Hummel & Jobst (2024) är rollen av

sustainability assurance värd att analysera på djupet, särskilt om det kan främja företag att förbättra deras resultat i hållbarhetsarbetet.

1.3 Syfte & frågeställningar

Syftet med denna undersökning är att skaffa en ökad förståelse och kunskap kring revisionsbranschens förberedelser inför det nya hållbarhetsdirektivet CSRD. Detta kommer att undersökas genom att ta reda på vilka potentiella utmaningar som kan uppstå för revisionsbolag i samband med implementeringen av CSRD, samt hur de sedan planerar att ta sig an dessa utmaningar.

Frågeställningar:

- Vilka utmaningar kan uppstå för revisionsbranschen vid implementeringen av det nya CSRD-direktivet?
- Hur planerar revisionsbranschen att ta sig an dessa utmaningar?

1.4 Avgränsningar

Denna studie är avgränsad till att ta reda på vilka potentiella utmaningar som kan uppstå inom revisionsbranschen till följd av det nya hållbarhetsdirektivet CSRD. Detta för att skapa en större lärdom kring hur revisionsbolag förbereder sig inför direktivet genom att undersöka hur de bemöter utmaningar kopplade till CSRD. För att kunna studera detta ska semistrukturerade intervjuer genomföras med relevanta personer från revisionsavdelningen på KPMG och EY.

Fokus på KPMG och EY har lagts på grund av att de är stora revisionsbolag som är med i Big 4. Beteckningen "Big 4" hänvisar till de fyra största internationella revisionsorganisationerna, vilka är PwC, Deloitte, KPMG och EY. Därmed omfattar både KPMG och EY en stor del kunder globalt och anses besitta expertkunskap när det gäller ämnet revision. De två revisionsbolagen är därmed viktiga och relevanta för denna studie eftersom deras roll kommer att omfatta granskandet av hållbarhetsrapporterna när CSRD har implementerats. Ur denna aspekt anses därför de valda revisionsbolagen kunna bidra till en mer representativ samt nyanserad bild av CSRD. Dessutom kan de ge en djup inblick i vilka utmaningar som kan uppstå för revisionsbranschen och hur de planerar att bemöta dessa utmaningar.

2. Teoretiskt ramverk

I följande kapitel målar författarna till denna studie upp ett teoretiskt ramverk över hur synen på hållbarhetsrapportering har förändrats före och under CSRD-direktivet. Det teoretiska ramverket beskriver även hur revisionsbranschens mottagande av direktivet kan förklaras med hjälp av följande skolbildningar.

2.1 Litteraturöversikt

Litteraturen för denna studie har huvudsakligen samlats in från vetenskapliga artiklar, samt genom söktjänster såsom Google Scholar samt Web of Science. I dessa söktjänster har begrepp som *CSRD*, *CSR*, *Corporate Sustainability Reporting Directive*, *Sustainability Assurance*, *sustainability reporting* och *sustainability audit* använts. Den valda litteraturen har samlats in för att generera en helhetsbild kring CSRD, såsom vilka teorier som direktivet kan analyseras utifrån och vilken påverkan det kan ha på revisionsbranschen. För att bidra till en helhetsbild av CSRD har flera teorier valts där stor vikt har lagts vid att använda olika källor med syftet att få in flera synvinklar.

2.2 Legitimitetsteorin

Legitimitetsteorin bygger på att företagets agerande strävar efter att följa de regler och normer som finns i samhället (Rimmel & Jonäll 2018). Legitimitet uppstår när värdesystem och värderingar stämmer överens mellan organisationen och det som verkar i sammanhanget där organisationen befinner sig (ibid). En definition av legitimitet är enligt Lindblom (1994 s.2 se Deegan 2002):

... a condition or status which exists when an entity's value system is congruent with the value system of the larger social system of which the entity is a part. When a disparity, actual or potential, exists between the two value systems, there is a threat to the entity's legitimacy.

Studier inom redovisning har visat att företag ofta använder sig av ett frivilligt offentliggörande av uppgifter i rapporter, med syftet att stärka sin legitimitet mot utomstående aktörer (Rimmel 2016). Den teori som bäst verkar kunna förklara varför organisationer frivilligt hållbarhetsrapporterar är legitimitetsteorin. Detta

med anledning av att inte bryta det sociala kontrakt som finns mellan organisationen och samhället, där samhället accepterar organisationen om dess handlingar är fördelaktiga och överväger nackdelarna (Rimmel & Jonäll 2018). Vidare anser författarna till denna studie att legitimitetsteorin tidigare har fungerat som en förklaring till varför företag väljer att publicera hållbarhetsaspekter. Genom att visa på transparens har företag kunnat stärka sin relation med samhället och värdesatts av intressenter genom en ökad legitimitet. Intressenter är individer eller aktörer som har ett intresse av någon form i företagets verksamhet (DB u.å.). Dessutom kommer allt fler företag att omfattas av CSRD i framtiden och, eftersom det blir ett lagkrav, har således inget annat val än att rapportera enligt direktivet. Detta kommer medföra att företagens legitimitet troligtvis inte kommer att öka för att de hållbarhetsrapporterar, om de omfattas av CSRD. Däremot blir det intressant att undersöka på vilka andra sätt företag kan erhålla legitimitet genom exempelvis deras hållbarhetsarbete och hur de redovisar det i sin hållbarhetsrapportering.

2.3 CSR

Corporate Social Responsibility (CSR) handlar om företagens samhällsansvar. En övergripande målsättning med CSR är att bidra till hållbar utveckling och enligt ISO 26000 innebär begreppet att organisationer ska ta ansvar för den påverkan de har, genom aktiviteter eller beslut, på miljön och samhället (SIS u.å.). ISO 26000 är en ISO-standard som är vägledande inom området socialt ansvarstagande samt företagens samhällsansvar (ibid). CSR kan även kopplas till intressenternas synsätt på Europeiska kommissionen (Nielsen & Thomsen 2007). Här ses CSR som ett koncept där företag tar hänsyn till miljömässiga samt sociala aspekter i deras interaktioner med intressenter och i deras affärsverksamhet (EU-kommissionen 2001 se Nielsen & Thomsen 2007). Vidare menar Nielsen & Thomsen (2007) att organisationer har drivits till att sätta CSR på agendan på grund av ökade krav på transparens och ansvarsskyldighet från samhället och andra organisationer. Det är som en följd av detta som det har uppstått ett behov av att man ska identifiera en formel för att både kommunicera och implementera ansvarsaspekter till intressenter (ibid).

2.4 Perspektiv på CSRD

2.4.1 Nyinstitutionell teori

Nyinstitutionell teori ger kunskap om hur organisationer anpassar sig efter de normer, värderingar och kulturer som finns i deras omvärld (Rimmel & Jonäll 2018). Det finns en viss uppfattning om hur organisationer ska bete sig i olika situationer och om de anpassar sig efter de institutionella krav som finns får de legitimitet i den omgivning de befinner sig i (ibid). Med nyinstitutionell teori kan samspelet mellan organisationer och deras omvärld tolkas, där teorin har använts på flera områden inom företagsekonomi (Eriksson- Zetterquist et al. 2020). En studie visar att nyinstitutionell teori talar för att oavsett företag går det att ändra beteende gentemot hållbarhetsaspekter, offentliggörande och därefter "assurance" i överensstämmelse med den sociala miljö som den utvecklas i (Meyer & Rowan, 1977 se Martinez-Ferrero & Garcia-Sanchez 2017). Nyinstitutionell teori visar på ett ramverk för att förklara isomorfism inom organisationsområdet (Martinez-Ferrero & Garcia-Sanchez 2017). I jakten på legitimitet kommer företag att följa de regler och normer som samhället och vissa institutioner sätter värde på och när företag antar liknande metoder kallas mekanismen institutionell isomorfi (Rimmel 2016). Begreppet isomorfi förklaras enligt Hawley's (1968 se DiMaggio & Powell 1983 s.149) som:

".. a constraining process that forces one unit in a population to resemble other units that face the same set of environmental conditions."

Vidare är institutionell isomorfi som koncept ett användbart verktyg för att kunna förstå den politik som genomsyrar organisationer (DiMaggio & Powell 1983). DiMaggio & Powell (1983) urskiljer tre olika institutionella isomorfa förändringar: normativ, härmande och tvingande isomorfi. *Normativ* isomorfism kopplas främst till professionalismen och yrkesutövare, där organisationer anpassar sig efter de normer och värderingar som är förknippade med dessa (DiMaggio & Powell 1983). Detta är en process som skapar homogenitet hos en bransch när de följer professionella normer och standarder (ibid). DiMaggio & Powell (1983) förklarar *härmande* eller mimetisk isomorfi som att osäkerhet också är en stark kraft som kan uppmuntra organisationer till att imitera andra, genom att härma andra organisationer uppstår en likhet. *Tvingande* isomorfi är när organisationer följer de formella samt informella påtryckningar från externa aktörer, såsom myndigheter, och genom att följa de krav och regler som finns uppstår likhet mellan organisationer (ibid). Tidigare har det varit till stor del frivilligt att hållbarhetsrapportera, men nu kommer allt fler lagkrav rörande hur och vilka som

ska upprätta en hållbarhetsrapport och därmed även få den granskad. Direktiv och lagkrav på en granskning av en tredje part kan förklaras med hjälp av tvingande isomorfism, då DiMaggio & Powell (1983) förklarar hur företagens beteenden påverkas genom exempelvis regelverk.

2.4.2 Standardisering

Enligt Brunsson & Jacobsson (1998) är standard en regel som syftar till att vägleda oss i vissa situationer. Det finns tre sorters regler, den första sorten består av direktiv som är tvingande regler med syftet att tvinga andra till handlingar genom att koppla det till sanktioner (ibid). Ett exempel på detta är EU:s nya hållbarhetsdirektiv CSRD som kommer att tvinga betydligt fler företag att rapportera enligt CSRD (Baumüller & Grbenic 2021). Den andra sortens regel är normer, som är mer internaliserade regler, medan den tredje är standarder som beskrivs som frivilliga enligt Brunsson & Jacobsson (1998). Vidare nämns det både för- och nackdelar med att använda standarder. Nackdelar med standarder är att det kan stabilisera världen för mycket och lämna mindre utrymme för innovation (Brunsson & Jacobsson 1998). Dessutom är det värt att ifrågasätta om en vald standard verkligen är den "bästa" och om rikningen är önskvärd (ibid). Samtidigt menar Brunsson & Jacobsson (1998) att standarder utgör en väsentlig metod för samordning och samarbete. Dessutom kan standarder underlätta både informationsöverföring och informationsinhämtning om alla följer likartade standarder (ibid). Med hjälp av Brunsson & Jacobssons synsätt på standarder ämnar författarna till denna studie att generera mer kunskap kring det nya direktivet och vilka nackdelar, eller utmaningar, som kan uppstå med nya regler såsom CSRD. Vidare kan för mycket standardisering även leda till formalisering, eller så kallad byråkrati.

2.4.3 Byråkrati

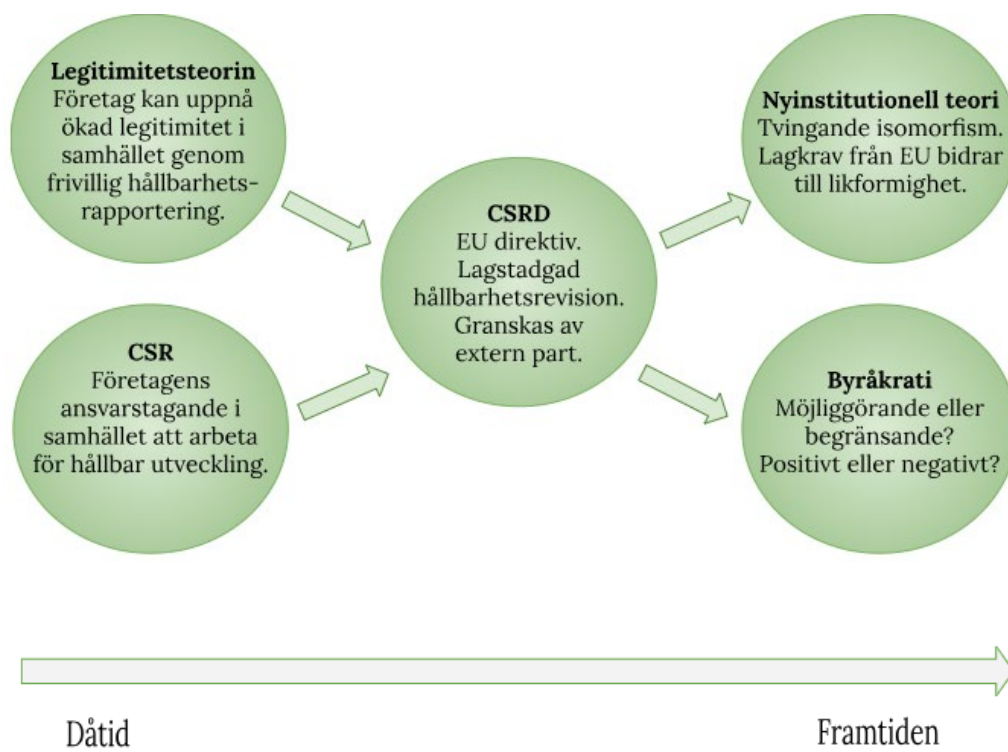
Byråkrati kan beskrivas som ett rationellt verktyg för att få saker utförda där dess struktur avgör vilken auktoritet samt vilka resurser som lagligen får tillämpas, när, var, hur och av vem (Olsen 2005). Vidare har Adler & Borys (1996) genom sin forskning identifierat två typer av byråkrati som anses vara antingen begränsande eller möjliggörande. En begränsande typ av byråkrati är associerad med en negativ syn eftersom det anses främja missnöje och kväva kreativitet (ibid). Dessutom begränsar denna typ av byråkrati individers innovation på arbetsplatsen, eftersom i dessa miljöer har de anställda mindre motivation att bidra till de mer komplexa uppgifterna (Adler & Borys 1996). En möjliggörande typ av byråkrati är däremot positivt associerad med mindre stress och anses hjälpa individer att vara mer effektiva på arbetsplatsen (ibid). Adler & Borys (1996) förklarar att om de anställdas mål är i linje med organisationens mål omfamnas den byråkratiska strukturen och ses som ett hjälpsamt verktyg för att forma rutiner, öka effektivitet och prestation. Dessutom anses det klargöra ansvar, ge vägledning, och öka

arbetstillfredsställelsen hos de anställda, vilket även underlättar innovation (ibid). Adler & Borys (1996) hävdar, rörande huruvida effekten av byråkrati på de anställdas attityder var positiv eller negativ, att formalisering kan användas som ett verktyg för bättre bemästring av arbetsuppgifterna. Det kan även användas som ett medel där högre auktoritet försöker tvinga fram ansträngning och samtycke hos anställda (ibid). Med hjälp av Adler & Borys forskning ämnar författarna till denna studie att förstå vilka möjligheter eller begränsningar som CSRD kan medföra för revisionsbranschen.

2.5 Teoretisk syntes

När hållbarhetsrapporteringen fortfarande till stor del var frivillig att rapportera om kunde företag använda detta som en konkurrensfördel. På så vis kunde organisationer visa för omvärlden att de tog ansvar. Dessutom kunde de visa en vilja att leva upp till de förväntningar som finns från omvärlden, och dess intressenter, genom hållbarhetsrapportering. Genom frivillig rapportering kunde då *legitimiteten* öka när organisationer följer de värderingar som samhället byggt upp och värderar. Däremot med tiden har dessa värderingar förändrats. Det som är viktigt och vilka krav som ställs från samhället förändras över tid. En del av det är arbetet med *CSR* och hur ansvarstagandet ser ut i organisationer för att arbeta för en hållbar utveckling. Detta har gjort att kraven ytterligare har ökat för företagen att hållbarhetsrapportera.

I samband med ökade klimatförändringar har EU i nuläget infört ett nytt direktiv för att påskynda organisationers arbete med hållbarhet. Kravet är även att rapporterna sedan ska granskas av en extern part för att kvalitetssäkras. Detta leder oss in på *den nyinstitutionella teorin* och hur tvingande isomorfism får organisationer att bli alltmer lika varandra genom regler och direktiv. Fortsättningsvis leder direktivet till en ny *standardisering* för organisationer och företag som behöver följa det, men även för revisionsbranschen som måste granska dessa hållbarhetsrapporter. För mycket standardisering kan däremot leda till *byråkratisering*. Denna byråkratisering kan kopplas till CSRD och kan medföra antingen en möjliggörande eller begränsande effekt hos en organisation. Det är därför intressant att undersöka hur direktivet påverkar de revisionsbolag som medverkar i denna studie. I figur 1 presenteras den teoretiska syntesen, vars syfte är att sammanfatta de valda teorier och perspektiv som är relevanta för denna studie. Dessa perspektiv är studerade utifrån en tidslinje över hur hållbarhetsrapporteringen kommer att röra sig från frivilligt till att vara ett krav.



Figur 1. Egen konstruerad figur för att förklara huvudsyftet med teorierna

3. Metod

I detta kapitel introducerar författarna vilka tillvägagångssätt som har använts för att frambringa studiens resultat och besvarandet av de valda frågeställningarna. Studien använder sig av en kvalitativ forskningsmetod och i kommande kapitel presenteras resonemang kring valet av metod för insamling av empiri och uppsatsens kvalitet.

3.1 Forskningsmetod

Forskningsmetoden för denna uppsats är baserad på en kvalitativ metod med en induktiv ansats. En induktiv ansats innebär att en ny teori genereras under insamlandet av empiri (Bryman & Bell 2017 s. 372). Den valda forskningsmetoden medför att stor vikt kommer att läggas på ord snarare än på siffror under insamling och analys av empiri (ibid). Enligt Bryman & Bell (2017 s. 372) kännetecknas en kvalitativ metod av en kunskapsteoretisk ståndpunkt, vilket kan beskrivas som ett tolkande perspektiv. Detta innebär att det är fokus på att förstå samt tolka olika sociala verkligheter. Vidare kännetecknas den valda forskningsmetoden av en ontologisk ståndpunkt som är konstruktionistisk (Bryman & Bell 2017 s. 372). En konstruktionistisk ståndpunkt utgår ifrån subjektivitet och förespråkar att samspel mellan individer resulterar i en social verklighet (ibid). Dessutom kommer fokus vara på att belysa kvalitet framför kvantitet, vilket gör den kvalitativa metoden relevant för studien.

I denna studie kommer författarna att fokusera på intervjudeltagarnas subjektiva ord och sanningar. Detta för att därefter lyfta fram de utmaningar som kan förekomma inom revisionsbranschen i samband med det nya hållbarhetsdirektivet, samt hur de tar sig an dessa utmaningar. Därför är en konstruktionistisk ståndpunkt att föredra eftersom studien utgår ifrån en subjektiv verklighet där kunskap kommer att frambringas utifrån de intervjuades ord (Bryman & Bell 2017 s. 384). Därmed blir även tolkningsperspektivet relevant för denna studie då fokus kommer att vara att förstå den sociala verkligheten utifrån intervjudeltagarnas synvinklar.

Det förekommer däremot kritik riktad mot kvalitativ forskningsmetod. En kritik är att det finns svårigheter med generalisering och att den valda forskningsmetoden är för subjektiv (Bryman & Bell 2017 s. 393). För att kunna förebygga att studien blir för subjektiv kommer författarna därför att prioritera ett reflexivt förhållningssätt vid insamlingen av empiri från intervjuer och informationshämtning. Däremot kan det även förekomma andra begränsningar för denna studie. Enligt Bryman & Bell (2017 s. 388) finns det en begränsning gällande i vilken utsträckning författarna kan fånga den bild av världen som intervjudeltagarna har genom en kvalitativ forskningsmetod. För att möjliggöra tillgång till intervjudeltagarnas synsätt på världen kommer författarna därför att använda sig av semistrukturerade intervjuer. En fördel med det ostrukturerade inslaget är att det skapar större utrymme för flexibilitet (Bryman & Bell 2017 s. 388). Med detta i åtanke har författarna därför valt semistrukturerade intervjuer för att inrymma mer flexibilitet.

3.2 Forskningsdesign

Studiens forskningsdesign är baserad på en flerfallsdesign som innehåller en jämförelselogik, vilket möjliggör en ökad förståelse av en specifik social företeelse (Bryman & Bell 2017 s. 90). En flerfallsdesign är en utveckling av fallstudiedesign eftersom det har blivit allt vanligare med att flera fallstudier utförs för att möjliggöra jämförelser mellan fall (Bryman & Bell 2017 s. 89). En jämförande eller komparativ design är en ytterligare form av design som innehåller jämförelselogik, då syftet är att jämföra två eller flera olika fall. (Bryman & Bell 2017 s. 90). En flerfallsdesign anses däremot mer lämplig för denna studie eftersom syftet är att undersöka två likartade fall och inte jämföra två olika, eller motsatta, fall. Enligt Bryman & Bell (2017 s. 90) handlar det om en flerfallsdesign om fokus kommer att vara på fallen och deras omgivning, vilket denna studie har avsikten att göra. Den valda forskningsdesignen är därför passande för denna studie då fokus kommer att vara på två likartade fall och deras kontext. Ett fall i en flerfallsdesign kan vara exempelvis en organisation, arbetsplats eller individer (Bryman & Bell 2017 s. 86). I detta fall kommer författarna att studera två stora revisionsbolag, med syftet att undersöka vilka utmaningar som kan uppstå kopplade till CSR och hur de tar sig an dessa utmaningar. För att undersöka detta har empiri samlats in genom tre semistrukturerade intervjuer med relevanta personer från revisionsavdelningen på EY och KPMG. Författarna anser att den valda forskningsdesignen är ett hjälpmedel för teorin, eftersom den främsta fördelen med en flerfallsdesign är att utveckling av teori underlättas (Bryman & Bell 2017 s. 90).

3.3 Urval

I denna studie har författarna valt att genomföra ett målstyrt urval av organisationer som avser kunna bidra till uppsatsens syfte. Ett målstyrt urval är ett urval som inte är baserat på sannolikhet, eftersom avsikten är att strategiskt välja ut fall som avser ha relevans till de formulerade forskningsfrågorna i denna studie (Bryman & Bell 2017 s. 406). Forskningsfrågorna i studien har som ändamål att ta reda på vilka utmaningar som uppstår för revisionsbranschen kopplade till det nya CSRD-direktivet, samt hur de bemöter dessa utmaningar. Ett målstyrt urval genomfördes därför med fokus på följande två stora revisionsbolag: EY och KPMG. Som nämnts tidigare är EY och KPMG stora revisionsbolag som är kända för att vara med i Big 4 och är relevanta för denna studie därför att revisorer kommer att spela en nyckelroll för lagefterlevnad av det nya direktivet. Intervjuer med relevanta personer kommer därmed att genomföras på EY samt KPMG. Författarna har gjort detta målstyrda urval och fokuserat på revisionsavdelningar med intresset att undersöka hur revisorer i de valda revisionsbolagen förbereder sig inför det nya direktivet. Dessutom har författarna valt att inrikta sig på stora revisionsbolag som EY och KPMG därför att de omfattar många kunder. Många av dessa kunder är stora företag, som kommer att behöva rapportera i enlighet med det nya hållbarhetsdirektivet CSRD år 2025.

För denna studie har empiriska data samlats in genom tre intervjuer med relevanta personer från de två nämnda revisionsbolagen. De tre personer som har medverkat i intervjuerna kommer att anonymiseras och benämnas som intervjudeltagare 1, 2 och 3. Däremot kommer det att framgå tydligt i studien vilken position intervjudeltagarna har och om intervjun skett på plats eller distans via Teams (se tabell 1). En intervju på plats är en fördel eftersom det möjliggör ytterligare observationer som kan vara till nytta för studien. Intervjuer på distans försvårar däremot mängden observationer och begränsar förmågan att ta hänsyn till intervjudeltagarens kroppsspråk och ansiktsuttryck. Dock inrymmer intervjuer på distans mer flexibilitet, både för intervjudeltagarna och författarna. Detta eftersom vissa av intervjudeltagarna bor i en annan stad eller föredrog en intervju på distans som passade deras schema. Dessutom sparade intervjuer på distans mer tid för författarna och möjliggjorde fler intervjuer än ursprungligen, vilket anses som en styrka.

Fortsättningsvis framgår det från tabell 1 att endast en intervju kommer att genomföras på EY och två intervjuer på KPMG. Detta kan leda till en ojämnheter i empiriinsamlingen, eftersom en större mängd empiri kommer att samlas in från de två intervjuerna på KPMG än från den enskilda intervjun på EY. Dessutom är ännu

en brist att det blir svårare att få en representativ bild av EY:s utmaningar, samt strategier, kopplade till CSRD i jämförelse med KPMG. Däremot anses det som en styrka att ha med två stora revisionsbolag, som dessutom är med i Big 4. Detta eftersom de tillsammans bidrar till en nyanserad samt bred bild av revisionsbranschen och dess utmaningar kopplade till CSRD. Genom detta målstyrda urval valdes dessutom personer med relevant bakgrund, samt roll, till studien och som vidare har betydelse för de valda forskningsfrågorna (Bryman & Bell 2017 s. 406). Det kan även diskuteras om teoretisk mättnad gällande de två intervjuer som genomfördes på KPMG, eftersom det framkom liknande empiri från de två intervjuerna. Teoretisk mättnad innebär att man fortsätter med ett urval tills en viss kategori redan mätts med data, däremot är det problematiskt att innan studien veta antalet intervjuer som behövs för att uppnå det (Bryman & Bell 2017 s. 409). Författarna till denna studie ansåg däremot att de två intervjuerna gav en mer representativ bild av KPMG, vilket är en styrka. Det skulle därför vara till studiens fördel att ha ytterligare en intervjudeltagare från EY. Författarna ser det dock som en styrka att två stora internationella revisionsbolag har medverkat och bidragit med olika synvinklar till en bredare bild av CSRD och dess påverkan på revisionsbranschen.

Tabell 1. Intervjudeltagarnas roll samt benämning i denna studie.

Benämning	Företag	Roll	Insamling	Tid
Intervjudeltagare 1	KPMG	Head of Assurance	Semistrukturerad intervju, distans	30 min
Intervjudeltagare 2	KPMG	Hållbarhets Champion/ Senior Associate	Semistrukturerad intervju, på plats	45 min
Intervjudeltagare 3	EY	Auktoriserad Revisor	Semistrukturerad intervju, distans	45 min

3.4 Empiriinsamling

3.4.1 Semistrukturerade intervjuer

Som nämnts tidigare kommer det att genomföras semistrukturerade intervjuer. Detta innebär att författarna använder sig av en lista med specifika teman som ska tas upp under intervjun (Bryman & Bell 2017 s. 454). Däremot, trots specifika teman, har intervjudeltagarna friheten att utforma sina svar utifrån sina egna åsikter (ibid). Vidare förklarar Bryman & Bell (2017 s. 454) att det krävs en intervjuguide som intervjudledaren bör utgå ifrån under intervjun och att det finns utrymme för att ställa frågor som inte ursprungligen finns med i intervjuguiden. En intervjuguide skapades därför som förberedelse inför intervjuerna, se bilaga 1. Vid kontakt med intervjudeltagarna skickades dessutom en samtyckesblankett, som de fick skriva under, med syftet att bekräfta deras samtycke till att delta i denna studie. Vid

intervjudeltagarnas godkännande skedde även inspelning av intervjuerna, vilket efterfrågades innan intervjun påbörjades och framgick tydligt i samtyckesblanketten.

3.4.2 Litteraturgenomgång

För att nå denna studies syfte har en induktiv ansats valts, vilket innebär att teorin är följden av undersökningen och inte grunden (Bryman & Bell 2017 s. 372). Författarna kommer med stor sannolikhet att ändra sin tolkning av teori eller litteratur som en följd av att den insamlade informationen har analyserats (ibid). Detta medför att en narrativ litteraturgenomgång anses lämpligast för denna studie eftersom den passar kvalitativt inriktade forskare (Bryman & Bell 2017). Från början av studiens gång har författarna sökt relevant information för att bilda sig en uppfattning om vad som har studerats tidigare och på vilket sätt. Avsikten med detta är att kunna bilda en uppfattning om vad som eventuellt saknas och vad författarna till denna studie kan bidra med. Detta för att även hitta relevanta teoretiska perspektiv på arbetet med implementeringen av CSRD inom revisionsbranschen. Målsättningen är att uppnå en kritisk förklaring av aktuell litteratur (Bryman & Bell 2017). Som nämnts tidigare är den insamlade litteraturen främst hittad via Web of Science och Google Scholar, där användes söktermer som *Corporate sustainability reporting directive*, *sustainability reporting*, *sustainability assurance* och *sustainability audit*. Inspiration har även insamlats av tidigare kandidat- och mastersarbeten som behandlat liknande ämne.

3.5 Analys av data

Datainsamlingen har skett med hjälp av semistrukturerade intervjuer, där en av författarna har haft extra kontroll på inspelning samt frågor medan den andra har fokuserat på att anteckna stödord. Efter att intervjuerna genomförts, transkriberats och behandlats påbörjades arbetet med att sammanställa all insamling av data till ett resultat. Om en intervju transkriberas är det väldigt viktigt att texten blir en så exakt återgivning som möjligt av vad den intervjuade har sagt (Bryman & Bell 2017 s. 468). För att kunna återge en så korrekt bild som möjligt har författarna till denna studie turats om att även ta anteckningar under intervjuerna, men också diskuterat igenom svaren direkt efteråt medan mötet fortfarande var färskt i minnet. Detta för att se till så att båda författarna har uppfattat det som sagts likadant. Författarna har därefter tillsammans läst igenom materialet flera gånger för att sedan identifiera olika kategorier som ska lyftas fram och som har relevans för studiens syfte. Ett av de vanligaste angreppssätten att behandla en kvalitativ dataanalys är genom en tematisk analys. En variant är att författarna urskiljer centrala teman, detta utifrån de återkommande begrepp eller ord som återfinns i datan (Bryman & Bell 2017

s.556). Det är dock viktigt att begreppen har en relevans för studiens forskningsfrågor (ibid). Enligt Linneberg & Korsgaard (2019) kan det räcka med en enklare manuell kodning när studien är i mindre skala och innehar en mindre mängd data. Att använda sig av en programvara för kodning kan även sakna ett reflekterande och analytiskt djup och fokus, vilket gör att många forskare föredrar att använda sig av manuella metoder vid kodning av data (ibid). Utifrån detta har författarna därför valt att genomföra en enklare manuell kodning, med avsikten att kunna analysera datan mer djupgående. De teman som kodades manuellt och kunde urskiljas utifrån empiriinsamlingen var *utmaningar, strategier och möjligheter*.

3.6 Kvalitet

3.6.1 Trovärdighet

Ett av de grundläggande kriterier som ämnas åt att utvärdera kvaliteten i en kvalitativ undersökning består av trovärdighet, Bryman & Bell (2017 s. 380) presenterar fyra olika aspekter: *tillförlitlighet*, *överförbarhet*, *pålitlighet* och *bekräftelse*. Med *tillförlitlighet* menas att författarna vill skapa en trovärdighet i det material som presenterats utifrån empiriinsamlingen, den kommer att avgöra hur pass acceptabel informationen är i andra läsares ögon (ibid). Genom respondentvalidering har författarna säkerställt att det som uppfattats också stämmer överens med den verklighet som intervjudeltagaren har velat förmedla. Enligt Bryman & Bell (2017 s. 380) är respondentvalidering en process där forskare kommunicerar sina resultat till de som har deltagit i studien. En respondentvalidering utfördes därför efter intervjuerna där intervjudeltagarna fick tillfälle att läsa ett utdrag från empirikapitlet och bekräfta att den stämmer överens med vad de har velat förmedla. *Överförbarhet* handlar om hur pass applicerbara resultaten är på andra miljöer (Bryman & Bell 2017 s. 382). I denna studie undersöks två revisionsbolag och författarna har som ändamål att det som presenteras ska kunna användas samt appliceras på liknande bolag inom branschen. Detta genom att noggrant formulera intervjufrågor för att urskilja strategier som kan användas brett inom branschen och vara hjälpsamma i framtiden. Fortsättningsvis, för att kunna bedöma *pålitlighet* behöver undersökningen granskas genom varje steg i forskningsprocessen (ibid). Författarna har noggrant gått igenom varje steg i processen tillsammans och arbetat för att metoden i detta arbete ska ge en tydlig inblick i arbetet samt beskrivande redogöra för arbetets gång. Som sista delkriterium för att utvärdera kvaliteten i uppsatsen tar Bryman & Bell (2017 s. 382) upp *bekräftelse*. Detta innebär att författarna försöker säkerställa att de har agerat i god tro och även uteslutit personliga värderingar för att inte påverka utförandet och slutsatserna av arbetet (ibid).

3.6.2 Äkthet

Vidare benämns ytterligare kriterier för att bedöma äktheten i en kvalitativ studie. Dessa handlar om huruvida författarna kan förmedla en rättvis bild av de uppfattningar och synpunkter av den medverkande grupp som har studerats (Guba & Lincoln 1994 se Bryman & Bell 2017 s. 383). För att bidra till mer äkthet har författarna försökt finna personer med olika typer av befattningar i organisationerna som kontaktats. Syfte med detta är att medta flera olika synvinklar som kan ge en bredare bild av verkligheten och bidra till äktheten i studien. Ytterligare kriterier handlar om autenticitet. Dessa vill författarna uppfylla genom att med undersökningen kunna bidra till att intervjudeltagarna i studien kan få en bättre förståelse för hur andra upplever samma sak och att intervjudeltagarna får möjligheter till att vidta åtgärder som kan förbättra deras arbete med CSR.

3.6.3 Reflexivitet

Det förväntas allt oftare att forskare i sina rapporter framställer en viss grad av reflexivitet (Bryman & Bell 2017 s. 659). Reflexivitet syftar till att forskare ska inneha förmågan att kunna reflektera över konsekvenser som följd av egna värderingar, metoder, beslut och skevheter relaterat till den kunskap om den sociala verkligheten som de genererar (ibid). Enligt Alvesson (2003) innebär reflexivitet även att forskaren medvetet och kontinuerligt anstränger sig för att betrakta det valda ämnet från olika synvinklar. Detta för att betona att forskaren bör undvika att fokusera på den vinkel som kan gynna det egna arbetet eller uppfattningar som kan vara subjektiva (ibid). Dessutom menar Alvesson (2003) att en intervju är en komplex social händelse som kräver antingen ett reflexivt förhållningssätt eller en teoretisk förståelse. Avsaknaden av teoretisk förståelse kan resultera i att användningen av intervjumaterial blir naiv och en risk att tolkningar av det bygger på en skakig grund (ibid). Författarna har tagit hänsyn till detta genom att utföra semistrukturerade intervjuer, där vi har utgått från en intervjuguide, för att fokusera på intervjudeltagarna och deras svar. Dessutom anonymiserar alla intervjudeltagare i denna studie. Detta för att ge dem möjligheten att kunna tala fritt och därmed reducera sannolikheten för vinklad information där de endast belyser de positiva synvinklarna hos organisationen. Som nämnt tidigare har även ett kritiskt tänk prioriterats vid intervjuer och informationsinhämtning från olika källor för att uppvisa en viss grad av reflexivitet i denna studie.

3.6.4 Etik

Enligt Bryman & Bell (2017 s. 146) kan etiska principer inom samhällsforskningen delas upp i fyra huvudsakliga områden. Det första området syftar på om det förekommer någon form av skada, psykisk eller fysisk, för intervjudeltagarna i studien och deras konfidentialitet (ibid). Vidare förklarar Bryman & Bell (2017 s. 454) att det andra området är om det från intervjudeltagarnas perspektiv uppstår brist på samtycke. Tredje området i etiska principer är om studien skulle inkräkta på intervjudeltagarnas privatliv (ibid). Fortsättningsvis förklarar Bryman & Bell (2017) det sista området innebär om det skulle uppstå någon form av osanna förespeglingar, bedrägeri eller att viktig information undanhålls medvetet. Med de etiska principerna i åtanke har författarna därför varit noga med att skicka ut samtyckesblanketter till intervjudeltagarna. Detta för att säkerställa att intervjudeltagarna har gett samtycke till att delta i denna studie. Dessutom har författarna, som nämnt tidigare, utfört en respondentvalidering med syftet att förhindra osanna förespeglingar eller beskrivningar av något slag. Alla intervjudeltagare som har ingått i denna studie kommer även att anonymiseras för att skydda deras identitet, samt integritet, och därmed presenteras som intervjudeltagare 1,2 eller 3.

4. Empirisk data

I detta kapitel presenteras den insamlade empirin från intervjuer som har sammanställts och transkriberats efter inspelat material. Kapitlet inleds med att ge en kort empirisk bakgrund till de olika företagen som har medverkat i studien. Därefter introduceras de olika teman utifrån empiriinsamlingen, vilka har kodats manuellt.

4.1 KPMG

KPMG är ett internationellt företag som grundades i Sverige 1923. De är med i de så kallade Big 4 som står för de fyra största internationella revisionsorganisationerna. Företaget erbjuder tjänster inom rådgivning, assurance och hållbarhetstjänster med flera (KPMG 2024). Inom hållbarhetsområdet vill KPMG vara med och bidra till att skapa och skydda värde för människor, miljö och samhället i stort (ibid). De skapar värde genom sina tjänster inom revision och rådgivning genom att väva in ett hållbarhetsperspektiv för att få en positiv påverkan (KPMG 2024). För att hjälpa sina kunder i samband med implementering av CSRD erbjuder de tjänster som dataanalyser och kartläggning av hur nuläget ser ut och hur kunden kan uppfylla lagkrav (ibid). Dessutom hjälper de kunder och deras behov av förändringar i olika processer och erbjuder hjälp för att leda förändringen (KPMG 2024).

Intervjudeltagare 1 från KPMG har rollen som Head of Assurance och sitter även med som ordförande i FAR (Föreningen auktoriserade revisorer) i revisionsbranschen när det gäller hållbarhetsfrågor. Dessutom representerar personen KPMG i europeiska branschorganisationen och är även representant inom KPMG när det gäller att tolka CSRD på europeisk nivå. Som intervjudeltagare 2 intervjuades en Senior Associate, som även titulerades hållbarhetschampion eller ESG (Environmental Social Governance) champion. Vidare är personen även en del av ett ESG nätverk inom företaget som behandlar frågor om hållbarhet. Intervjudeltagarna sitter på två olika kontor i Sverige. I samband med införandet av CSRD menar intervjudeltagare 1 att de krav som bolagen ska rapportera efter kanske blev lite väl stort och omfattande, eftersom det gäller så många. Däremot är intervjudeltagare 1 i grunden positiv till en gemensam rapporteringsstandard i

Europa. I dagsläget har de många experter inom hållbarhetsområdet, men håller även på att utbilda fler för att möta efterfrågan på hållbarhetsfrågor. Intervjudeltagare 2 är även inne på samma spår och förklarar att utbildningar sker med en viss prioritetsordning och att personen är positiv till direktivet då hållbarhetsfrågor är väldigt viktigt.

4.1.1 Utmaningar

Revisionsbranschen är tydligt säsongsbetonad då de flesta har kalenderår som räkenskapsår och till våren hamnar det på revisorerna att granska alla dessa rapporter. Det framkommer tydligt efter intervjun med intervjudeltagare 1, Head of Assurance, och intervjudeltagare 2, Senior Associate att den största utmaningen som KPMG väntar är bemanningsaspekten. Delvis är det hög efterfrågan på marknaden i nuläget på personal, men även personer med hållbarhetserfarenhet enligt intervjudeltagare 1. Detta gäller både konkurrenter och andra bolag. Enligt intervjudeltagare 2 är det utmanande att anställa eftersom det finns väldigt mycket att göra på våren och betydligt mindre på hösten, vilket leder till att den ojämna arbetsbelastningen gör det svårt med bemanningen. För det andra är direktivet nytt vilket innebär att det är mycket tolkningsfrågor att identifiera och förstå vad som behövs och ska fram. Dessutom betonar intervjudeltagare 1 att det kommer vara en resa mot vad som kommer att bli praxis, vilket inte finns idag.

Vidare beskriver intervjudeltagare 1 att bolagen kan rapportera "to the best of their knowledge", där vissa anser att man har kontroll över sin leverantörskedja och att det inte förekommer exempelvis barnarbete. Däremot i slutändan visar det sig ändå att det förekommer. Detta menar personen är så att säga "utmanande materia" eftersom hur vet de att de har gjort tillräckligt med granskning, borde de göra mer och var ligger dessa nivåer? Det är dessa frågor som man måste hitta formler till. Intervjudeltagare 2 är även inne på att en utmaning ligger i datan eftersom hållbarhetsdata är mycket nyare än finansiella data där man redan har praxis. Det gäller hur man granskar datan, men även hur säker datan som de fått sina nyckeltal ifrån är. Hur säker den är beror helt på hur de har mätt förklarar personen. Vidare uttrycker intervjudeltagare 2 att i vissa fall kommer man säkerligen få gräva djupare för att se hur de har samlat in information samt se över vilket program som använts till det. Intervjudeltagare 1 är även inne på utmaningen med att den nya standarden är så omfattande och att bolagen inte har rapporterat om hållbarhet på just det här sättet tidigare. Det kommer också vara en enorm ökning av bolag som kommer omfattas av den nya rapporteringen, vilket innebär enligt personen att "det är en enorm flora av bolag som ska granskas och det påverkar naturligtvis revisoryrket då".

4.1.2 Strategier

För att möta dessa utmaningar menar intervjudeltagare 2, Senior Associate, att det bland annat behövs en god planering i god tid. Det gäller att se över antalet kunder som kommer omfattas, hur mycket tid kommer det att ta samt vilka personer som behöver vara med på dessa uppdragen. Det sker även aktivt utbildningar inom hållbarhet. Däremot prioriteras de i dagsläget till de mer seniora anställda och påskrivande revisorer, där de på hållbarhetsavdelningen redan har fått sin utbildning, enligt intervjudeltagare 2. Samma uppfattning delas av Intervjudeltagare 1, Head of Assurance, som nämner att revisorerna utbildas inom hållbarhetsfrågorna för att ”få en förståelse för hur ramverket ser ut och för att kunna inhämta de specialister som behövs”. Personen betonar att revisorer är experter och proffs när det kommer till att granska saker och att KPMG har en specialistavdelning med den djupare kunskapen för att kunna stötta upp. Detta gäller flera avdelningar utöver hållbarhet, som it-avdelningen och skatt bland annat. Vidare berättar intervjudeltagare 1 att den viktigaste strategin i dagsläget är att behålla personer med erfarenhet inom hållbarhetsrevision. Dessutom gäller det även att ha robusta granskningsprogram, robusta genomgångar och robusta kvalitetssäkringar.

4.1.3 Möjligheter

Sett från företagets perspektiv beskriver intervjudeltagare 2, Senior Associate, att KPMG har en bra hållbarhetsavdelning med gott rykte och personer som är ”jäkligt duktiga” på det de gör. Detta menar personen är en möjlighet till att visa på kompetensen som företaget besitter, samt visa att de kan leverera god kvalitet och som följd få ett gott rykte för företaget. Vidare ser intervjudeltagare 2 en möjlighet för samtliga inom Big 4 som kan erbjuda dessa hållbarhetstjänster eftersom de har kompetensen från större bolag. Det blir även en rekryteringsmöjlighet eftersom de kan erbjuda potentiella nyanställda att arbeta med dessa aspekter. Även intervjudeltagare 1, Head of Assurance, anser att med direktivet följer flera möjligheter, där personen menar att det innebär en utökad marknad för revisionsbranschen.

Fortsättningsvis menar intervjudeltagare 1 att, utifrån ett större perspektiv, ger detta främst möjligheter för vår omvärld och de utmaningar som vår planet står inför. ”Det här är ju viktiga frågor, det är inte bara kronor och öre vi snackar om” uttrycker intervjudeltagare 1 sig. Vidare påpekar personen att vi behöver ändra ett beteende och att dels är klimatet en viktig del, men att ”vi har även ojämlikheter runtomkring i världen som är bedrövliga”. Utifrån individen och mänskliga rättigheter är det tyvärr mycket som drivs av att tjäna pengar på bekostnad av dessa. Intervjudeltagare 1 påpekar vidare att de inte är hela lösningen, men i och med att de är med

och kvalitetssäkrar denna typ av rapportering får de ett ytterligare "purpose". Förhoppningen är att de kan göra någon form av skillnad i dessa frågor och få bolagen att vara transparenta. Detta uttrycker personen som viktigt eftersom då får marknaden sen göra en bedömning. Detta "ger i alla fall dig och mig möjligheten att välja bolag på ett bättre sätt kanske" förklarar personen. Intervjudeltagare 2 är även inne på samma spår, eftersom genom att se till att det blir korrekt hållbart redovisat kan man hjälpa folk att jämföra företag och göra medvetna val. Däribland intressenter såsom leverantörer och banker, som genom gröna fonder ibland väljer investeringar utifrån hållbarhetsdata. Fortsättningsvis uttrycker personen att detta är ett steg i rätt riktning och att det kanske ger "en liten spark i baken på att de kanske vill förbättra sig och minskar sina utsläpp och vad det nu kan vara".

4.2 Ernst & Young

Ernst & Young (EY) är ett internationellt företag som etablerades 1971 i Sverige. År 1990 bytte de namn till Ernst & Young och blev därmed en del av EYs globala organisation. De är även med i Big 4 som en av de fyra största revisionsorganisationerna och deras tjänster inkluderar rådgivning, assurance och skatterådgivning samt hållbarhetstjänster (EY u.å.). Genom fyra nyckelområden hjälper Ernst & Young sina kunder med deras hållbarhetsresa (ibid). Dessa är skapa förtroende, styra och driva, omformulera strategi och påskynda omställningen (EY u.å.). För att möta de utökade krav som CSRD innefattar erbjuder Ernst & Young tjänster till sina kunder såsom stöd för konsekvensanalys, upprättande av upplysningar om bolagsstyrningsrisker och icke finansiell kvalitetssäkring (EY u.å.).

Intervjudeltagare 3 är en auktoriserad revisor på Ernst & Young som dessutom har en intern roll där personen ansvarar för att se över implementeringsarbetet kring CSRD i flera regioner. I samband med nyheten kring CSRD-direktivet har det lagts ett allt större fokus på hållbarhetsfrågor, i jämförelse med tidigare menar han. Detta är något som anses positivt av intervjudeltagare 3, eftersom det kommer få fler att agera ansvarstagande gentemot miljön och samhället. Implementeringen av CSRD kan dessutom vägleda andra företag i rätt riktning mot hållbarhet genom att förbättra deras hållbarhetsarbete och öka transparensen, menar personen.

4.2.1 Utmaningar

Det nya direktivet kommer att ha en stor påverkan på revisorer och medfölja en stor förändring för hur yrket kommer att se ut menar intervjudeltagare 3, auktoriserad revisor. Det kommer i stor utsträckning bli ett ganska nytt område för vad de kommer arbeta med förklarar personen. Det vill säga, hur man ska hantera allt i den finansiella rapporteringen och såklart vad revisorer ska göra i samband med den

översiktliga granskningen av rapporteringen. När det kommer till utmaningar kopplade till det uttrycker intervjudeltagare 3 ”det är liksom ett helt nytt område som vi får antingen lagt i knäet eller som en skänk från ovan, det beror på hur man vill se det.” Samtidigt uttrycker personen att ”det känns väldigt spännande att ha med en annan aspekt i granskningen”.

Däremot förklarar intervjudeltagare 3 att det kan finnas en utmaning i att försöka förbereda de företag som ännu inte har gjort det. ”Tror inte de ser vad det innebär att faktiskt göra det här, hur stor belastning och bredden av vilka människor som måste involveras för att göra detta på plats i ett bolag” menar personen. Vidare förklarar intervjudeltagare 3 att det då finns en risk att alla inser det samtidigt och att det kommer finnas en utmaning med att hjälpa dem alla samtidigt. En annan utmaning ligger i att rent generellt hitta resurser och att oavsett hur man än planerar kommer det att uppstå en viss flaskhals kring implementeringsskedet, vilket är en annan utmaning enligt intervjudeltagare 3.

4.2.2 Strategier

För att bemöta dessa utmaningar uttrycker intervjudeltagare 3, auktoriserad revisor, att de försöker få företag att förbereda sig inför direktivet. Detta genom att informera kunder och få dem medvetna så att de kommer i gång i tid, menar personen. Vidare förklarar intervjudeltagare 3 att de försöker fokusera på de kunder och uppdrag som initialt, innan lagrådsremissen, hade 2024 som implementering, eftersom de var först ut. Sedan blir det fokus på de som implementerar CSRD under år 2025. Detta gör att det blir väldigt behovsstyrt, men att de försöker koordinera utifrån det. När det gäller att hitta resurser förklarar intervjudeltagare 3 att ”vi bygger detta genom en befintlig revisionsverksamhet där de personer som kan det vidareutbildas för att arbeta med detta” och att det integreras med en befintlig expertorganisation kopplad till detta så att man bygger starka teams genom att kombinera de kunskaperna.

En annan strategi är att rekrytera medarbetare uttryckligen för att arbeta med både revision och hållbarhetsrevision och bygga kompetens tidigt i deras karriär. Detta är något de började med för drygt ett år sedan runt om i Sverige menar intervjudeltagare 3. Dessutom betonar personen att de har en expertorganisation som enbart arbetar med dessa typer av frågor och som varit drivande när det gäller att förstå CSRD-regelverket. Intervjudeltagare 3 förklarar även att de är ganska många personer inom revision som verkligen har satt sig in i dessa regelverk och hur man ska granska på bästa sätt. Vidare nämner personen att de har fått koppla på ett annat typ av fokus gällande icke finansiella rapporteringar och hållbarhetsrapportering. ”Där har vi arbetat med att få det integrerat och implementera de granskningsprogram eller rent praktiska sakerna som behövs för att kunna göra arbetet”

uttrycker intervjudeltagare 3, som ansvarar för implementeringsarbetet kring CSRD i flera regioner.

4.2.3 Möjligheter

Ur ett företags perspektiv är en uppenbar möjlighet med CSRD att detta är något nytt som är lagstadgat vilket innebär att det blir en ny tjänst att leverera och få intäkter från menar intervjudeltagare 3, auktoriserad revisor. Personen förklarar att det nya direktivet kommer innebära en 20-25% ökad marknad för revisionsbranschen och att det är en stor möjlighet rent affärsmässigt. En annan möjlighet, enligt intervjudeltagare 3, är att de kan bidra till en rapportering som förändrar i viss mån syn på bolag genom att ”låta de kunder som är duktiga bli synliga på ett annat sätt.” Personen fortsätter med att förklara att tidigare har företag kunnat frivilligt få rapporteringen granskad för att få ett kvitto som visar på hög kvalitet och liknande. Däremot har det inte fått så stort genomslag och det har varit ganska nischat.

Vidare har detta gjort att det inte funnits incitament för företag som inte är så duktiga på miljö att frivilligt berätta det, menar intervjudeltagare 3. Däremot i samband med CSRD kommer företag nu att få ett annat fokus och fokusera på viktiga frågor kopplade till hållbarhet. Här finns det en möjlighet, ur ett bredare perspektiv, som revisor att vara med och bidra genom att exempelvis förklara ”men alla andra era peers har den här synen och ni är dom enda som inte agerar på de här frågorna, är inte det viktigt för er?” förklarar intervjudeltagare 3. Samtidigt uttrycker personen att man inte ska överdriva effekten som revisorer har eftersom de har en oberoende ställning mot bolaget. Utifrån ett bredare perspektiv är en möjlighet i det hela att de kommer kunna påverka företag på ett annat sätt än tidigare och kunna bidra till en förbättring. Slutligen finns det en till möjlighet, som är kopplade till att Sverige valde 2025 som implementeringstidpunkt. Intervjudeltagare 3 förklarar att det finns en stor fördel med detta eftersom mycket praxis och annat kommer ha hunnit prövats i alla fall en gång i andra länder. Detta ger dem en stor möjlighet när de väl ska arbeta med de svenska bolagen inför implementeringen.

4.3 Sammanfattning av empiri

Det förekommer flera utmaningar, strategier och möjligheter kopplade till CSRD från empiriinsamlingen. För att kunna sammanfatta all empiri insamlade från intervjuerna har författarna till denna studie skapat en tabell (se tabell 2). I tabellen finns en sammanfattning av studiens empiri utifrån de följande identifierade teman: *utmaningar, strategier och möjligheter*.

Tabell 2. Sammanfattning av studiens empiri utifrån de identifierade teman.

Företag:	KPMG	EY
Utmaningar	<ul style="list-style-type: none"> o Bemanningsaspekten o Tolkningsfrågor kring direktivet o Utmanande materia o Utmaning i data 	<ul style="list-style-type: none"> o Nytt område o Få företag att förbereda sig inför CSRD o Hitta resurser o Viss flaskhals kring implementeringsskedet
Strategier	<ul style="list-style-type: none"> o God planering genom kartläggning av kunder, resurser och tidsaspekter o Utbildning inom hållbarhet o Försöka behålla personal med hållbarhets erfarenhet o Robusta granskningsprogram, genomgångar samt kvalitetssäkringar o Har många experter o Har en specialistavdelning som stödjer arbetet med CSRD 	<ul style="list-style-type: none"> o God planering och kontakt med kunder o Fokus på de kunder/uppdrag som initialt hade 2024 som implementering o Utbildning samt vidareutbildning inom hållbarhet o Har en expertorganisation & många experter o Strategisk rekrytering o Bygga starka teams genom att kombinera kunskaper o Implementering av granskningsprogram
Möjligheter	<ul style="list-style-type: none"> o Visa mer av deras kompetens & visa att de levererar god kvalitet o Erbjuder hållbarhetstjänster o Rekryteringsmöjligheter & utökad marknad o Bidra till skillnad i hållbarhetsfrågor o Hjälpa folk och intressenter att göra smartare beslut 	<ul style="list-style-type: none"> o Utökad marknad o Ny tjänst att leverera o Bidra till rapportering som förändrar i viss mån syn på bolag o Få företag att fokusera på hållbarhetsfrågor o Ny påverkan på företag o Stor möjlighet att arbeta med de svenska bolagen inför implementeringen år 2025

5. Analys och resultat

I följande kapitel kommer studiens empiriska resultat analyseras utifrån de valda perspektiv och teoribildningar som tidigare presenterats. Analysen är uppdelad efter de olika teoribildningarna samt perspektiven på CSRD.

5.1 Legitimitetsteorin

Intervjudeltagarna är alla inne på att det tidigare har varit frivilligt att hållbarhetsrapportera. Denna rapportering har skett i olika omfattningar och haft olika kvalitet, det har även tidigare varit möjligt men trots allt frivilligt att få rapporten granskad av tredje part. Legitimitetsteorin har kunnat förklara varför företagen väljer att upprätta hållbarhetsrapporter, där Rimmel (2016) skriver att de gör det för att stärka sin legitimitet mot utomstående aktörer. De som har varit duktiga inom hållbarhetsfrågor har kunnat visa på det i sina rapporter och de som har varit mindre duktiga eller engagerade i hållbarhetsfrågor har inte behövt rapportera om det. Det verkar som att hos de sistnämnda har legitimitetsfaktorn inte varit ett tillräckligt starkt incitament till att vara transparent och upprätta rapporter om hur företaget påverkar just sin omgivning.

För att skynda på den gröna omställningen har därför EU utvecklat det nya direktivet CSRD. Nu blir företagen tvingade till deras utlämnande av information om exempelvis miljöpåverkan och hur man värdesätter individen i hela värdekedjan. De kan bli legitima genom ett bra hållbarhetsarbete, då jämförbarheten mellan företag kommer att öka ger detta incitament till att förbättra sig. Däremot försvinner incitamentsbaserade val av att hållbarhetsrapportera. Därmed kommer legitimitetsteorin inte längre att vara lika relevant på området om varför man upprättar hållbarhetsrapporter, detta gäller dem som omfattas av att följa CSRD. Däremot kring hur man arbetar med hållbarhet och vad det sedan är som redovisas kan fortfarande kopplas till legitimitetsteorin, då företag kan tjäna på att förbättra aspekter inom hållbarhet i deras arbete.

5.2 CSR

Utifrån intervjuerna framgick det tydligt att alla intervjudeltagarna prioriterade CSR och att hållbarhetsrapportering handlar om att visa hur företagen tar ansvar. Främst handlar det om få företag att ta ansvar för den påverkan de har på både miljön och samhället, eftersom en målsättning med CSR är att bidra till den hållbara utvecklingen. Utifrån empirin framgick det att alla intervjudeltagarna ansåg att de hade en viktig roll när det kom till att granska dessa hållbarhetsrapporter och se hur företagen tar ansvar, samt bidra till en bättre syn på de företag som gör ett bättre hållbarhetsarbete än andra. Dessutom, med det nya direktivet kommer det att bli lagstadgat att behöva rapportera i enlighet med CSRD. Detta ansågs som positivt enligt intervjudeltagarna eftersom det kan få företagen att vara mer transparenta, öka fokuset på hållbarhet samt göra skillnad i dessa frågor

Det här är något som överensstämmer med Nielsen & Thomsens (2007) syn på CSR. Enligt Nielsen & Thomsen (2007) är det på grund av ökade krav på transparens och ansvarsskyldighet från samhället, men även andra organisationer, som driver organisationer att sätta CSR på agendan. Därmed har det bildats ett behov för att på något vis kunna implementera och kommunicera dessa ansvarsaspekter till intressenter (ibid). Det är här CSRD gör sitt inträde, eftersom direktivet kommer att få företag att rapportera enligt europeiska standarder och därmed visa deras ansvarsaspekter till deras intressenter. Intervjudeltagarna menar att på det här viset kan marknaden bilda en bedömning som kan hjälpa intressenter när det kommer till exempelvis investeringar, men även få kunder att göra bättre medvetna val.

5.3 Perspektiv på CSRD

5.3.1 Nyinstitutionell teori

I en värld i förändring behöver även organisationer förändras och nyinstitutionell teori har länge använts till att tolka organisationer och deras omvärld. Intervjudeltagarna berättar att de är i ett skifte mot det mer hållbara och med den omställningen även hur arbetet utförs. Den finansiella datan har funnits länge medan den hållbara datan är betydligt nyare. Revisionsbranschen behöver alltid anpassa sig efter lagkrav och regler när de granskar, men det som sker nu är att de behöver utveckla sitt arbetssätt. Enligt Meyer & Rowan (se Martinez-Ferrero & Garcia-Sanchez 2017) talar nyinstitutionell teori för att oavsett företag går det att ändra beteende gentemot hållbarhetsaspekter, offentliggörande och assurance i

överensstämmelse med den social miljö de utvecklas i. Teorin ger även kunskap i hur organisationer anpassar sig efter de normer, värderingar och kulturer som finns i sin omvärld (Rimmel & Jonäll 2018). Återigen står branschen inför en stor förändring i samband med den gröna omställning som behöver ske enligt EU:s nya direktiv, CSRD. Empiriinsamlingen har gett uppfattningen att mycket har utvecklats och trots utmaningarna de står inför är intervjudeltagarna positiva till att revisionsbranschen kan anpassa sig efter dessa regler och anpassa sin assurance därefter.

De är i skiftet mot att anpassa sig efter sin omvärld och regler som följer. På grund av detta direktiv kommer flera bolag inom revisionsbranschen att bli alltmer lika varandra. Med bolag menar författarna till den här studien främst de som ingår i Big 4, men det kan även vara andra stora revisionsbolag som har kunder som ska rapportera efter CSRD. Vidare kan tvingande isomorfi bidra till en ökad förståelse kring varför de kommer likna varandra, både till arbetsätt och vilka tjänster de kommer att erbjuda sina kunder. De kommande lagkrav på att en granskning av tredje part måste ske kan förklaras, enligt DiMaggio & Powell (1983), av tvingande isomorfi. Detta eftersom företagets beteende blir påverkade av regelverken som EU sätter upp. Efter empiriinsamlingen tolkar författarna till denna studie det som att dessa företag redan liknar varandra på många sätt. Det kan kopplas till tvingande isomorfi, eftersom företagen har formats var för sig, men parallellt med varandra med årens gång efter de lagar och regler som existerar.

5.3.2 Standardisering

Det framgår från empirin att det nya hållbarhetsdirektivet ses som något positivt. Intervjudeltagarna anser att CSRD är ett steg i rätt riktning för att öka företagets fokus på hållbarhetsfrågor och deras ansvarstagande. Dessutom framgår det från intervjuerna att det nya direktivet kan vara vägledande på det viset att det får företag att bli bättre när det kommer till miljö och ansvarstagande. Detta är något som överensstämmer med Brunsson & Jacobssons (1998) syn på standarder eftersom de är regler som syftar till att vägleda oss i specifika situationer. Enligt Brunsson & Jacobsson (1998) är en annan fördel med standarder att de underlättar informationsöverföring samt informationsinhämtning. Detta kan kopplas till CSRD eftersom fler kommer omfattas av direktivet med syftet att öka transparensen, vilket därmed kommer leda till alltmer omfattande hållbarhetsrapporter. Detta framgick som viktigt från intervjudeltagarna, eftersom genom ökad information och transparens i hållbarhetsrapporter kan marknaden hämta och överföra information med syftet att sedan göra en rättvis bedömning. Dessutom kommer det att möjliggöra bättre jämförelser mellan dessa bolag och hjälpa exempelvis kunder att göra bättre medvetna val.

Däremot kan det även finnas nackdelar med standarder som är tvingande, såsom EU:s nya hållbarhetsdirektiv CSRD. Enligt Brunsson & Jacobsson (1998) är det värt att ifrågasätta om den valda standarden är den "bästa" och om likriktningen verkligen är önskvärd. Detta kan på så vis kopplas till en av utmaningarna som är att försöka få företag att förbereda sig inför direktivet och inse att det kommer kräva en del arbete. I och med att direktivet är tvingande, kräver ökad transparens och en alltmer omfattande hållbarhetsrapportering kan detta leda till en oönskad likriktning hos de som inte är duktiga på att hantera miljöfrågor. Detta eftersom tidigare har det inte funnits incitament hos företag som inte är duktiga på miljöaspekter att frivilligt berätta det, utifrån empirin. Vidare framgår det inte om intervjudeltagarna ifrågasätter om direktivet verkligen är det "bästa". Däremot förekommer det en del gråzoner och tolkningsfrågor med direktivet eftersom det är nytt. Dessutom är det värt att fundera kring, utifrån intervjudeltagarnas svar, om direktivet blev för stort och omfattande med de fastställda kraven som ska gälla en väldigt stor krets. Detta kommer att i sin tur leda till en enorm flora av bolag som ska granskas vilket kommer att påverka revisionsyrket avsevärt. Det framgår från intervjudeltagarna att det därför kommer vara en utmaning med att bemanna på grund av hög efterfrågan på personal på marknaden och att det är svårt att hitta personer med hållbarhetserfarenhet. Vidare är det svårt med bemanning på grund av en ojämn arbetsbelastning, eftersom revisionsbranschen är tydligt säsongsbetonad. Dessutom framgår det från empirin att det finns en utmaning med att hitta resurser och att oavsett hur man planerar kommer det säkerligen uppstå en viss flaskhals kring implementeringsskedet.

5.3.3 Byråkrati

I och med att CSRD är ett direktiv som är tvingande kan det dessutom leda till formalisering, med andra ord byråkrati, på grund av ökade regler och dokumentation. En viktig aspekt att ta hänsyn till är därmed Adler & Borys forskning kring en möjliggörande typ av byråkrati. Enligt Adler & Borys (1996) utmärker sig den formaliserade strukturen om de anställdas mål är i linje med organisationen. Detta kan leda till ett hjälpsamt verktyg för att forma rutiner, öka effektivitet, prestation samt ge vägledning. Detta kan vara av betydelse när det kommer till att omfamna direktivet och därmed bemöta de utmaningar som kan uppstå med strategier. Vidare har det blivit ett alltmer utökat fokus på hållbarhet i samhället och målet med det nya direktivet är att påskynda den gröna omställningen. Utifrån detta framgår det att de båda intervjuade revisionsbolagen omfamnar EU:s nya hållbarhetsdirektiv CSRD. Detta visas på deras valda strategier för att bemöta utmaningarna med direktivet.

En av strategierna för att ta sig an de nämnda utmaningarna är att planera i god tid för att se över exempelvis hur många kunder som kommer påverkas och de nödvändiga resurser som krävs. En annan strategi är utbildning, där de mer seniora anställda utbildas inom hållbarhet. Detta för att öka förståelsen för hur ramverket kommer att se ut och inhämta de specialister som behövs. En annan viktig strategi är att rekrytera personal uttryckligen för att arbeta med både revision och hållbarhetsrevision. Det är för att bygga kompetens tidigt i deras karriär och att de anställda kan vidareutbildas för att arbeta med detta. Sen framgår det från intervjuerna att båda revisionsbolagen har en specialistavdelning eller organisation som besitter den djupare kunskapen för att kunna stödja arbetet. Det framgår även att en av de främsta strategierna är att försöka behålla den personal som har erfarenhet inom hållbarhetsrevision, eftersom det behövs i dagsläget. Dessutom gäller det att även ha både robusta granskningsprogram samt kvalitetssäkringar. Det framgår alltså från intervjudeltagarna att CSRD har använts som ett medel för att forma de nödvändiga rutiner som krävs och öka prestationen genom strategisk rekrytering samt utbildning. Detta för att omfamna och underlätta övergången till CSRD, vilket kan kopplas till Adler & Borys (1996) forskning om en möjliggörande typ av formalisering som anses vara ett verktyg för att öka effektiviteten och ge vägledning.

Med hjälp av Adler & Borys forskning kan författarna till denna studie dessutom förstå vilka möjligheter som CSRD kan medföra. Det vill säga, hur CSRD kan vara möjliggörande för de valda revisionsbolagen. Det framgår från intervjudeltagarna att det nya direktivet är positivt associerat med flera nya möjligheter. En möjlighet med direktivet är att de får chansen att visa mer på deras kompetens som de besitter och även att de kan leverera med god kvalitet. Dessutom är CSRD möjliggörande för de två revisionsbolagen på det viset att det kommer innebära en utökad marknad för revisionsbranschen och därmed en stor möjlighet affärsmässigt. Detta eftersom det blir en ny tjänst att leverera och därav generera intäkter ifrån. Det nya direktivet ger även revisorer, som kommer granska dessa hållbarhetsrapporter, möjligheten att vara med och påverka företag på ett annat sätt än tidigare. Detta kommer att i sin tur möjliggöra förbättring, ur ett omvärldsperspektiv, genom att få företag att vara mer transparenta i deras hållbarhetsrapporter och ta ansvar för deras påverkan på både miljö och samhälle.

5.4 Sammanfattande diskussion

Gemensamt för de båda medverkande företagen är att de är med om ett skifte på marknaden och framför allt i revisionsbranschen. Genom arbete med CSR och frivillig hållbarhetsrapportering har företag kunnat bygga legitimitet mot sina intressenter. När detta arbete inte gått tillräckligt skyndsamt är EU:s svar på det ett

nytt rapporteringsdirektiv, CSRD. När det i nuläget blir lagstadgad med hållbarhetsrapportering, inledningsvis för stora företag men i framtiden ska även medelstora och små företag inkluderas, får revisorerna en allt större roll. Genom utvecklingen av denna rapport har författarna till denna studie erhållit en ökad förståelse och kunskap kring hur revisionsbranschen förbereder sig inför implementeringen av CSRD. Denna kunskap består av hur intervjudeltagarna bemöter utmaningar med olika strategier.

Med hjälp av nyinstitutionell teori kan vi förstå hur dessa berörda företag kommer att anpassa sig efter sin omvärld, med de nya direktiv och attityder som följer. Utmaningarna ligger i anpassningen och författarna till denna studie reder ut att på grund av att direktivet fortfarande är så pass nytt är det bemanningen och utbildningen som är i fokus. Enligt institutionell isomorfi kommer företag att med tiden, och efter att de anpassat sig efter direktivet, alltmer likna varandra efter att de har anpassat sig till den nya verkligheten. Standardiseringen som direktivet medför kan vara bra och ses som något positivt när den är vägledande, men medför också utmaningar som tidigare nämnt. För att möta dessa har intervjudeltagarna och deras respektive företag strategier såsom god planering, utbildningar samt att bevara den kompetenta personal som redan innehar kunskapen om hållbarhetsfrågor. Författarna till denna studie kan koppla resultaten från empirin till en möjliggörande byråkrati, där det tvingande direktivet mestadels kommer att leda till positiva effekter. Intervjudeltagarna är överens om att detta är en möjlighet för revisionsbranschen att utöka sin marknad, men även kunna visa mer på deras kompetens. Vidare ur ett större perspektiv ser de att de får ytterligare en mening med sitt uppdrag. Detta genom att vara med och granska hur företagen arbetar med viktiga frågor som mänskliga rättigheter och klimatet, vilket således bidrar till en viss skillnad för den hållbara utvecklingen.

6. Slutsatser

I följande kapitel presenteras revisionsbranschens utmaningar kopplade till CSRD som har identifierats, samt vilka strategier som används för att bemöta dessa utmaningar. Slutligen kommer följande kapitel även att presentera studiens forskningsbidrag samt förslag för framtida studier inom det valda ämnet utifrån teori, metod och empiri.

6.1 Studiens slutsatser

Syftet för denna studie är att skaffa en ökad förståelse och kunskap kring revisionsbranschens förberedelser inför det nya hållbarhetsdirektivet. Detta har undersökts genom att ta reda på vilka potentiella utmaningar som kan uppstå för revisionsbolag i samband med implementeringen av CSRD, samt hur de sedan planerar att ta sig an dessa utmaningar. För att besvara studiens syfte har en kvalitativ forskningsmetod genomförts, med en flerfallsdesign, där empirin samlades in genom semistrukturerade intervjuer med både KPMG och EY. Utifrån teorin och empirin har följande slutsatser genererats.

Studien visar på att det finns utmaningar kopplade till EU:s nya hållbarhetsdirektiv CSRD. Dessa utmaningar är främst förknippade med att det nya direktivet är nytt och omfattande, med fastställda krav som vänder sig mot en stor krets, vilket därför kommer medföra en stor påverkan på revisionsyrket. Andra utmaningar med CSRD är bemanningsaspekten, att hitta resurser och att få företag att förbereda sig i god tid. Dessutom finns det en utmaning i data och att det kan uppstå en viss flaskhals kring implementeringsskedet. För att ta sig an dessa utmaningar har de valda revisionsbolagen infört flera strategier, med syftet att förbereda sig inför CSRD. Dessa strategier är främst att ha god planering, prioritering av utbildning inom hållbarhet och implementera granskningsprogram. Andra viktiga strategier är strategisk rekrytering och att behålla de experter som har hållbarhetserfarenhet. Studiens slutsatser är därmed att det finns utmaningar kopplade till CSRD, men att revisionsbolagen har infört flera strategier för att bemöta dessa utmaningar. Detta tyder på att revisionsbranschen anses vara förberedd inför EU:s nya hållbarhetsdirektiv CSRD.

6.2 Forskningsbidrag & vidare forskning

Denna kvalitativa studie har utforskat hållbarhetsrapporteringens roll före och under implementeringen av CSRD. Teorier som tidigare varit högst relevanta börjar ifrågasättas när hållbarhetsrapportering blir alltmer utav ett lagkrav. Andra perspektiv och skolbildningar har tagits i beaktning när författarna till denna studie velat undersöka om ett tvingande direktiv även kan generera möjligheter för företag. Studiens resultat visar på utmaningar, men även strategier som är tänkt att kunna appliceras på andra företag. Studien vill således bidra till att kunna underlätta implementeringen av CSRD för att gynna ett arbete mot en hållbar utveckling. Studiens bidrag till litteraturen är att ge ett bredare och utökat perspektiv på teorier och perspektiv på tvingande hållbarhetsrapportering. Med hjälp av standardisering, samt den byråkrati som kan uppstå i samband med CSRD, avser studien bidra med kunskapen att det kan vara möjliggörande för företag och samhälle.

Ett förslag till vidare forskning inom det valda ämnet är att genomföra liknande studier när CSRD har implementerats fullt ut och därmed undersöka om resultatet stämmer överens med denna studie. Det skulle även vara intressant att utforska vilka strategier, för att bemöta utmaningarna, som fungerade och vilka som inte gjorde det. Vidare fokuserar denna studie dessutom endast på två stora revisionsbolag, där totalt tre semistrukturerade intervjuer genomfördes med tre olika intervjudeltagare. Därmed kan en utveckling av metod göras i framtida forskning genom en flerfallstudie där fler än två stora revisionsbolag undersöks. En sådan studie som omfattar flera stora revisionsbolag skulle bidra till en mer verklig samt representativ bild av vilka utmaningar som kan uppstå för revisionsbranschen kopplade till CSRD, samt vilka strategier som används för att bemöta dessa utmaningar.

Dessutom kan det vara en fördel att genomföra semistrukturerade intervjuer med flera intervjudeltagare, från olika kontor, i varje revisionsbolag. Detta för att få en bredare bild av vilka utmaningar och strategier som finns kopplade till direktivet och därmed bidra till att resultatet blir representativt för respektive revisionsbolag som helhet. För en framtida forskning inom det valda ämnet föreslås dessutom att inkludera de mindre revisionsbolagen och undersöka hur direktivet har påverkat dem. Detta eftersom de mindre revisionsbolagen inte har inkluderats i denna studie. Det skulle vara intressant att studera de mindre revisionsbolagen och utforska vilka förutsättningar samt erfarenheter de har när det gäller granskning av hållbarhetsrapporter. En sådan undersökning skulle frambringa andra resultat än denna studie, vilket kan vara användbart för revisionsbranschen och vidare forskning.

Referenser

- Adler, P.S & Borys, B. (1996). "Two types of Bureaucracy: Enabling and Coercive". *Administrative Science Quarterly*, 41 (1), pp. 61-89. <https://www.jstor.org/stable/2393986?seq=3>
- Alvesson, M. (2003). Beyond Neopositivists, Romantics, and Localists: A Reflective Approach to Interviews in Organizational Research. *The Academy of Management review*, Vol. 28 (1), pp. 13-33. <https://doi.org/10.2307/30040687>
- Baumüller, J. & Grbenic, S. (2021). Moving from non-financial to sustainability reporting: analyzing the eu commission's proposal for a corporate sustainability reporting directive (csrd). Series: *Economics and Organization* Vol. 18, No 4, Special Issue, 2021, pp. 369 - 381
<https://doi.org/10.22190/FUEO210817026B>
- Bryman, A. & Bell, E. (2017). *Företagsekonomiska forskningsmetoder*, upplaga 3. Liber: Stockholm (978-91-47-11207-4).
- BDO (u.å.). *Hållbarhetsrapportering enligt CSRD*. <https://www.bdo.se/sv-se/tjanster/radgivning/esg-och-hallbarhetstjanster/hallbarhetsrapportering-enligt-csrd> [2024-04-4]
- Boiral, O., Heras-Saizarbitoria, I. & Brotherton, M.-C. (2019). Professionalizing the assurance of sustainability reports: the auditors' perspective. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 33 (2), 309–334. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-03-2019-3918>
- Brunsson, N. & Jacobsson, B. *Standardisering*. Erlanders Gotab, Stockholm. ISBN: 91-648-0157-8.
- Canning, M., O'Dwyer, B. Georgakopoulos, G. (2019 'Processes of auditability in sustainability assurance – the case of materiality construction', *Accounting Business Research*, 49(1), pp. : 10.1080/00014788.2018.1442208.
- DB (u.å.). *Vad är intressenter?* <https://www.dinbokforing.se/intressenter/>. [2024-05-20]

- Deegan, C. (2002). Introduction: The legitimising effect of social and environmental disclosures – a theoretical foundation. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 15 (3), 282–311. <https://doi.org/10.1108/09513570210435852>
- DiMaggio, P.J. & Powell, W.W. (1983). The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields. *American Sociological Review*, 48 (2), 147–160. <https://doi.org/10.2307/2095101>
- Eriksson-Zetterquist, U., Hansson, M., & Nilsson, F. (2020). *Theories and perspectives in Business Administration*. Första upplagan. Studentlitteratur, Lund.
- Europeiska rådet (2024). *Den europeiska gröna given*. <https://www.consilium.europa.eu/sv/policies/green-deal/>. [2024-03-25]
- EY (u.å.). *Så förändrar CSRD-direktivet företagarnas hållbarhetsrapportering*. [Så förändrar CSRD-direktivet företagarnas hållbarhetsrapportering | EY Sverige](#). [2024-04-15]
- EY (u.å.). *About us*. [About us – Who we are | EY - Global | EY Sweden](#). [2024-05-16]
- FAR (u.å.). *CSRD är beslutat – nu gör sig revisorerna redo*. [CSRD är beslutat – nu gör revisorerna sig redo | FAR](#). [2024-04-15]
- Frostenson, M. & Helin, S. (2018). *Hållbarhetsredovisning. Grunder, praktik och funktion*. 3 Uppl., Liber
- Globala målen (u.å.). *Vad betyder hållbar utveckling? 11. Vad betyder hållbar utveckling? – Globala målen (globalamalen.se)*. [2024-03-25]
- Gillet-Monjarret, C. (2022). Promoting sustainability assurance missions in the European Directive regulatory context. *Journal of Applied Accounting Research*. Volym (23)1, 184-206. [Promoting sustainability assurance missions in the European Directive regulatory context | Emerald Insight](#)
- Harrer, T. & Lehner, O.M. (2024). Assuring the unknowable: a reflection on the evolving landscape of sustainability assurance for financial auditors. *Current Opinion in Environmental Sustainability*, 67, 101413. <https://doi.org/10.1016/j.cosust.2023.101413>
- Hummel, K. & Jobst, D. (2024). An Overview of Corporate Sustainability Reporting Legislation in the European Union. *Accounting in Europe*, 0 (0), 1–36. <https://doi.org/10.1080/17449480.2024.2312145>
- IPCC (2024). *Sixth Assessment Report. AR6 Synthesis Report: Climate Change 2023 — IPCC*. [2024-03-25]
- KPMG (2024). *Vad innebär CSRD för ditt företag?* <https://kpmg.com/se/sv/home/tjanster/hallbart-foretagande/rapportera/csrd-corporate-sustainability-reporting-directive.html> [2024-03-25]

- KPMG (2024). *KPMG i korthet. Fakta om KPMG - KPMG Sverige*. [2024-05-16]
- Linneberg, M. & Korsgaard, S. (2019). Coding qualitative data: a synthesis guiding the novice. *Qualitative Research Journal* <https://doi.org/10.1108/QRJ-12-2018-0012>
- Martínez-Ferrero, J., García-Sánchez, I. M. (2017). *Coercive, normative and mimetic isomorphism as determinants of the voluntary assurance of sustainability reports*. *International Business Review*. 26(1), 102-118.
- Martínez-Ferrero, J., García-Sánchez, I. M., & Ruiz-Barbadillo, E. (2018). The quality of sustainability assurance reports: The expertise and experience of assurance providers as determinants. *Business Strategy and the Environment*, 27(8), 1181-1196. [The quality of sustainability assurance reports: The expertise and experience of assurance providers as determinants - Martínez-Ferrero - 2018 - Business Strategy and the Environment - Wiley Online Library](#)
- Naturskyddsföreningen (2024). *Vad är klimatförändringar? Vad är klimatförändringar?* - [Naturskyddsföreningen \(naturskyddsforeningen.se\)](#). [2024-03-25]
- Nielsen, E. A. & Thomsen, C. (2007). Reporting CSR – what and how to say it? *Corporate Communications: An International Journal*. ISSN: 1356-3289 <https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/13563280710723732/full/html#idm46106777578720>
- O'Dwyer, B. (2011). The case of sustainability assurance: constructing a new assurance service. *Contemporary Accounting Research*, Vol. 28 (4), pp. 1230-1266. <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1111/j.1911-3846.2011.01108.x>
- Olsen, P. J. (2005). Maybe It Is Time to Rediscover Bureaucracy. *Journal of Public Administration Research and Theory*, Volume 6, Issue 1, Pages 1-24. <https://doi.org/10.1093/jopart/mui027>
- Ottenstein et al. (2021). From voluntarism to regulation: effects of Directive 2014/95/EU on sustainability reporting in the EU. ISSN: 0967-5426. *Journal of Applied Accounting Research*. <https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/JAAR-03-2021-0075/full/html>
- Power, M. K. (2003). Auditing and the production of legitimacy. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 28 (4), pp. 379-394. <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0361368201000472>
- PwC (u.å.) *Lagstadgad hållbarhetsrapportering*. <https://www.pwc.se/sv/hallbar-utveckling/hallbarhetsrapport-krav.html> [2024-03-27]

- Regeringen (2023). *Regeringens klimathandlingsplan - Hela vägen till nettonoll*. (Skr. 2023/24:59). Regeringen. Regeringens skrivelse 2023/24:59 Regeringens klimathandlingsplan - hela vägen till nettonoll [2024-03-25]
- Rimmel, G. (2016). Disclosureteorier. I: Rimmel, G. & Jonäll, K (red). *Redovisningsteorier – Viktiga begrepp och teoretiska perspektiv inom redovisning*. Sanoma utbildning. 77–87.
- Rimmel, G. & Jonäll, K. (2018). Teorier inom redovisning för hållbarhet. I: Rimmel, G. (red). *Redovisning för Hållbarhet*. Sanoma utbildning. 33–49.
- SIS (u.å). *Vad innebär organisationers samhällsansvar?*
<https://www.sis.se/iso26000/organisationers-samhallsansvar/> [2024-04-17]

Tack

Författarna till denna studie vill främst tacka de företag som valde att ställa upp på intervjuer, Ernst & Young och KPMG, som gav oss en inblick i ämnet och en djupare förståelse för CSRD och dess påverkan på revisionsbranschen. Även tack till vår handledare Karin Hakelius som har väglett oss i uppsatsskrivandet, Amanuens Manne Rosén som givit hjälpfulla tips till delar av uppsatsen och våra opponenter för värdefulla kommentarer och konstruktiv kritik som hjälpt till att utveckla vårt arbete. Till sist tack till våra familjer och vänner som hela tiden har stöttat oss genom hela arbetets gång.

Bilaga 1

Intervjuguide

- Berätta vem du är?
o Vad är din roll?
- Vad är dina tankar kring CSRD?
o Medföljer direktivet tydliga riktlinjer för hur arbetet ska utföras?
- Hur har förberedelserna sett ut inför implementeringen?
o Sker det utbildningar inom hållbarhetsgranskning?
- Hur kommer direktivet att påverka ert arbete och vad är de största utmaningarna?
o Hur planerar ni att ta er an dessa utmaningar och vad har ni för eventuella strategier?
- Vilka möjligheter och positiva fördelar ser du med direktivet?

Publicering och arkivering

Godkända självständiga arbeten (examensarbeten) vid SLU publiceras elektroniskt. Som student äger du upphovsrätten till ditt arbete och behöver godkänna publiceringen. Om du kryssar i **JA**, så kommer fulltexten (pdf-filen) och metadata bli synliga och sökbara på internet. Om du kryssar i **NEJ**, kommer endast metadata och sammanfattning bli synliga och sökbara. Även om du inte publicerar fulltexten kommer den arkiveras digitalt. Om fler än en person har skrivit arbetet gäller krysset för samtliga författare. Du hittar en länk till SLU:s publiceringsavtal på den här sidan:

- <https://libanswers.slu.se/sv/faq/228316>.

JA, jag/vi ger härmed min/vår tillåtelse till att föreliggande arbete publiceras enligt SLU:s avtal om överlåtelse av rätt att publicera verk.

NEJ, jag/vi ger inte min/vår tillåtelse att publicera fulltexten av föreliggande arbete. Arbetet laddas dock upp för arkivering och metadata och sammanfattning blir synliga och sökbara.