

Revisors vurdering av store foretaks rapportering av samfunnsansvar

Hvordan vurderer revisor store foretaks rapportering av samfunnsansvar etter regnskapsloven § 3-3 c?

MARTINE FÆRSTAD NILSEN &
HANNE ANDERSEN ØRBECK

VEILEDER

John Arngrim Hunnes

Universitetet i Agder, 2020

Handelshøyskolen

Institutt for økonomi

Master

Forord

Denne masteroppgaven er skrevet av to studenter ved Universitetet i Agder. Oppgaven er en obligatorisk del av siste semester på det toårige masterstudiet, og er skrevet innen studieretningen regnskap og revisjon - siviløkonom ved Handelshøyskolen ved Universitetet i Agder.

I 2018 skrev vi bacheloroppgave om store foretaks rapportering av samfunnsansvar etter regnskapsloven § 3-3 c. Som et resultat av bacheloroppgaven i kombinasjon med interesse for revisjonsfaget ser denne oppgaven på hvordan revisor foretar vurderingen av store foretaks rapportering av samfunnsansvar. Prosessen med å skrive oppgaven har vært både engasjerende og lærerik. Vårt ønske er at oppgaven skal kunne bidra til en debatt rundt hvordan fokuset på samfunnsansvar kan løftes blant revisjonsselskapene.

Vi vil først og fremst takke vår veileder, John Arngrim Hunnes, for et godt samarbeid med gode diskusjoner og konstruktive tilbakemeldinger. Vi vil også takke Geir Haaland, for hans engasjement og faglige innspill. Deres kunnskap har bidratt til å løfte vår oppgave. Vi vil også rette en stor takk både til revisorene som har tatt seg tid til å la seg intervju i løpet av en hektisk periode, og til Harald Brandsås i Revisorforeningen for å dele av sin kunnskap med oss. De har alle bidratt til å gi oss en bredere forståelse for og innsikt i hvordan vurderinger av store foretaks rapportering av samfunnsansvar gjennomføres i revisjonen.

Kristiansand, 2. juni 2019

Martine Færstad Nilsen og Hanne Andersen Ørbeck

Sammendrag

Fokuset på samfunnsansvar har de siste årene økt både blant forbrukere, investorer og næringslivet generelt. Store foretak har siden 2013 vært pålagt å rapportere om sitt samfunnsansvar i henhold til regnskapsloven § 3-3 c. Flere norske selskaper får imidlertid kritikk for sin rapportering. Revisor er i henhold til revisorloven § 5-1 pålagt å kontrollere at selskapenes redegjørelser om samfunnsansvar er i samsvar med lov og forskrift, og om opplysningene er konsistent med årsregnskapet. Denne masteroppgaven diskuterer revisors vurdering av store foretaks bærekraftsrapportering, og har til formål å besvare følgende problemstilling:

Hvordan vurderer revisor store foretaks rapportering av samfunnsansvar?

Oppgaven har en kvalitativ tilnærming. En dokumentanalyse av 50 store foretak ble gjennomført for å kartlegge store foretaks rapportering av samfunnsansvar etter rskl. § 3-3 c. Dokumentanalysen danner grunnlaget for individuelle dybdeintervjuer med tre revisorer og en representant fra Revisorforeningen. Dybdeintervjuene søkte å få svar på hvordan revisor opplever kompetansenivået på samfunnsansvar, hvordan revisor kan bidra til å formidle informasjon om store foretaks rapportering av samfunnsansvar samt hvordan revisor forventer at denne vurderingen vil foregå i fremtiden.

Våre funn viser at revisor bruker lite tid på å vurdere store foretaks rapportering av samfunnsansvar og at mangelfull rapportering ikke følges opp i tilfredsstillende grad. Dagens lovkrav, både i regnskapslov og revisorlov, er ikke tilstrekkelig for å få revisor med på utviklingen i selskapers rapportering av samfunnsansvar. Obligatorisk attestasjon på selskapenes bærekraftsrapportering i tråd med GRI anses som en bedre metode for å øke fokuset og kvaliteten på revisors vurdering av selskapers rapportering av samfunnsansvar.

Forkortelser

CRD	Corporate Reporting Dialogue
CSR	Corporate Social Responsibility
DnR	Den norske Revisorforening
FASB	Financial Accounting Standards Board
FN	De Forente Nasjoner
GRI	Global Reporting Initiative
IASB	International Accounting Standard Board
IBC	International Business Council
ILO	International Labour Organization
ISA	De internasjonale revisjonsstandardene
ISA 200	Overordnede mål for den uavhengige revisor og gjennomføringen av en revisjon i samsvar med de internasjonale revisjonsstandardene
ISA 315	Identifisering og vurdering av risikoene for vesentlig feilinformasjon gjennom forståelse av enheten og dens omgivelser
ISA 320	Vesentlighet ved planlegging og gjennomføring av en revisjon
ISA 500	Revisjonsbevis
ISA 700	Konklusjon og rapportering om regnskaper
ISA 705	Modifikasjoner i konklusjonen i den uavhengige revisors beretning
ISA 706	Presiseringsavsnitt og avsnitt om “andre forhold” i den uavhengige revisors beretning
ISA 720	Revisors oppgaver og plikter vedrørende “øvrige informasjon”
ISAE 3000	Attestasjonsoppdrag som ikke er revisjon eller forenklet revisorkontroll av historisk finansiell informasjon
NSD	Norsk senter for forskningsdata
Rskl.	Regnskapsloven
Revl.	Revisorloven
UiA	Universitetet i Agder
WEF	World Economic Forum

Innholdsfortegnelse

Forord	I
Sammendrag	II
Forkortelser	III
Kapittel 1. Innledning	1
1.1 Oppbygging av oppgaven	4
Kapittel 2. Redegjørelse om krav til store foretaks rapportering av samfunnsansvar etter rskl. § 3-3 c.....	5
2.1 Redegjørelse av samfunnsansvar	5
2.1.1 Menneskerettigheter	6
2.1.2 Arbeidstakerrettigheter	7
2.1.3 Sosiale forhold	7
2.1.4 Ytre miljø	8
2.1.5 Korrupsjon	8
2.2 Veiledninger	9
2.3 Plassering av redegjørelser om samfunnsansvar i årsrapporten	10
2.4 Rapporteringens videre utvikling.....	11
Kapittel 3. Revisors plikter ved vurdering av store foretaks rapportering av samfunnsansvar	14
3.1 Gjeldende lovkrav	14
3.1.1 God revisjonsskikk.....	14
3.1.2 Revisors oppgaver ved vurdering av årsberetningens innhold.....	16
3.1.3 Revisors uttalelse om bærekraftsrapportering.....	16
3.2 Revisorforeningens sjekklister for årsberetningskrav	17
3.3 Revisjonsberetning	18
3.3.1 Øvrig informasjon	20
3.3.2 Umodifisert konklusjon om årsberetningen.....	21
3.3.3 Modifisert konklusjon om årsberetningen.....	21
3.4 Ny revisorlov	23
3.5 Attestasjon av bærekraftsrapportering	24
Kapittel 4. Metode og forskningsdesign.....	26
4.1 Dokumentanalyse.....	26
4.1.1 Utvalg	27
4.1.2 Utarbeidelse av kriterier	28
4.2 Individuelle dybdeintervjuer	30
4.2.1 Valg av informanter	31
4.2.2 Utarbeidelse av intervjuguide til revisjonsfirmaene	34
4.2.3 Utarbeidelse av intervjuguide til representant fra Revisorforeningen	35
4.3 Personvern og etikk	35
Kapittel 5. Dokumentanalyse av store foretaks rapportering av samfunnsansvar.....	37
5.1 Dokumentanalysens funn om vurdering av rapportering av samfunnsansvar	37
5.2 Dokumentanalysens funn om rapportering etter internasjonale veiledninger	40
5.3 Revisors beretning.....	41

Kapittel 6. Presentasjon og analyse av dybdeintervjuer	44
6.1 Revisors vurdering av bærekraftsrapportering.....	44
6.2 Revisors mulighet til å formidle informasjon om store foretaks rapportering av samfunnsansvar gjennom revisjonsberetningen	48
6.3 Ny revisorlov og utviklingen fremover.....	55
Kapittel 7. Konklusjon.....	58
7.1 Revisors vurdering av store foretaks rapportering av samfunnsansvar	58
7.2 Forslag til videre forskning	60
Referanseliste.....	62
Vedlegg 1 - Intervjuguide Revisorer.....	67
Vedlegg 2 - Intervjuguide Revisorforeningen	72
Vedlegg 3 – Refleksjonsnotat 1.....	77
Vedlegg 4 – Refleksjonsnotat 2	81

Kapittel 1. Innledning

Fokuset på samfunnsansvar har de siste årene økt som et resultat av utallige rapporter om klodens dårlige allmenntilstand (Livgard, 2019). Det er ikke lengre forskere alene som bekymrer seg for fremtiden, stadig flere anerkjenner at dagens forbruk og livsstil ikke kan videreføres dersom framtidens generasjoner skal kunne leve i økonomisk, sosial og miljømessig trygghet. I Norge har de unges økte klimaengasjement satt sine spor etter at titusenvis av mennesker i flere byer brølte for klimaet. Klimabrøl ble som et resultat av den kraftfulle markeringen kåret til årets ord i 2019 (Språkrådet, 2019). Samtidig ser vi stadig oftere både kongelige og stortingsrepresentanter med en bærekrafts-pin på jakkeslaget (Hallgren, 2020). Nålen representerer de 17 bærekraftsmålene som i 2015 ble vedtatt av de forente nasjoner (FN) som en felles plan for både land og næringsliv å følge med det formål å utrydde fattigdom, bekjempe ulikhet og stoppe klimaendringene (FN-sambandet, 2020). Gjennom å stadig dukke opp med nålen på sine offisielle oppdrag sender de et signal om å ytterligere øke fokuset på samfunnsansvar. Både myndighetene og forbrukersamfunnet viser på denne måten at de har høye forventninger til næringslivets innsats knyttet til bærekraft.

Selv om samfunnsansvar har vært på agendaen i flere år allerede, har investorer i lang tid utelukkende fokusert på selskapers finansielle rapportering som grunnlag for sine beslutninger. De siste årene har det imidlertid skjedd et skifte, der investorer nå ser betydningen av å også vektlegge samfunnsansvar i sine beslutninger. Investorene ser i større grad på selskapenes omtaler av blant annet miljø og klima, korrupsjon, menneske- og arbeidstakerrettigheter. Dette gir investorene en oversikt over risikoforholdene i selskapet, som kan bidra til å forstå selskapenes forutsetninger for å skape lønnsomhet på lang sikt. Bærekraftsrapportering har følgelig blitt et konkurransefortrinn i seg selv, og næringslivet har som et resultat av dette økt sitt engasjement rundt samfunnsansvar ved å øke omfanget av sin rapportering (Oslo Børs, 2018, s. 4). Parallelt med at etterspørselen etter bærekraftige investeringer har gått opp, uttaler Finanstilsynet at risikoen for at selskaper rapporterer om bærekraft uten tilstrekkelig dokumentasjon øker, såkalt grønnvasking (Finanstilsynet, 2019, s. 43). Bærekraftsrapporteringen blir i den forstand en form for markedsføring der selskapene fremhever det positive og bevisst skjuler deres negative påvirkning på samfunnet slik at de fremstår som bedre enn de egentlig er.

I Norge har de foretakene som defineres som store i regnskapslovens forstand vært pålagt å integrere en redegjørelse om samfunnsansvar i sine offentlige årsrapporter i henhold til regnskapsloven § 3-3 c siden 2013 (Regnskapsloven, 1998, § 3-3 c). Dette er selskaper som også har revisjonsplikt i henhold til revisorloven, slik at revisor skal kontrollere at selskapenes redegjørelser om samfunnsansvar er i tråd med regnskapslovens krav (Revisorloven, 1999, §§ 2-1 og 5-1). Revisjon av slik etisk rapportering innebærer at en faglig kompetent instans går god for at innholdet er riktig. Dette skal bidra til å gi selskapet større troverdighet (Carson, Kosberg, Skauge & Laudal, 2015, s. 320). Dette taler for at norske, store selskaper bør ha høy kvalitet på sin rapportering av samfunnsansvar.

Flere norske selskaper får imidlertid kritikk for sin rapportering. Deloitte gjennomførte i 2019 en undersøkelse av årsrapporter fra Norges 50 største bedrifter. De mente at mange rapporter både var omfattende og detaljerte, men at det var vanskelig å forstå hva virksomhetene faktisk ville frem til (Fredriksen, Rosenblad & Jones, 2019, s. 26). Harald Brandsås, seniorrådgiver i Den norske Revisorforening, uttaler i sin artikkel Bærekraft og rapportering (2019, s. 31) at noen selskaper har meget god rapportering men at mange dessverre har et stort potensial for forbedring. Synet støttes av Simen Kjøsnæs Kristiansen (2019, s. 23), som uttaler at det er et stort spenn mellom de beste og de som har en vei og gå, der mange sliter med å oppfylle kravet i rskl. § 3-3 c. Andreas Lowzow og Knut Bergo fra advokatfirmaet Schjødt mener at lovbestemmelsen er klar, men at selskapene selv ikke har tatt den på alvor (Lowzow & Bergo, 2019, s. 48).

Revisors rolle er viktig i denne sammenheng. Da regnskapslovens rapporteringskrav kom i 2013 ble revisor samtidig pålagt å vurdere om opplysningene som fremgår av foretakenes redegjørelser for samfunnsansvar er i samsvar med lov og forskrifter (Revisorloven, 1999, § 5-1). Denne vurderingen innebærer at revisor skal kontrollere at informasjon om miljø, sosiale forhold og arbeidstakerrettigheter, respekt for menneskerettigheter og arbeid mot korrupsjon er gitt, dog begrenset til det omfang som er nødvendig for å forstå det enkelte foretakets utvikling, stilling og virkningene av dets virksomhet (NOU 2017: 15, s. 148).

Revisorforeningen ønsker at revisorer skal være en pådriver for samfunnsansvar og på denne måten bidra til en bærekraftig utvikling i det norske næringslivet (Revisorforeningen, u.å.c). At flere norske selskaper får kritikk for sin rapportering av samfunnsansvar parallelt med at bærekraftsrapportering blir stadig viktigere, gjør det interessant å undersøke hvordan revisor

gjør sin vurdering av hvorvidt selskapene har oppfylt sin plikt om å redegjøre for samfunnsansvar etter rskl. § 3-3 c. Oppgavens problemstilling er derfor:

Hvordan vurderer revisor store foretaks rapportering av samfunnsansvar etter rskl. § 3-3 c?

For å konkretisere problemstillingen er det utarbeidet tre forskningsspørsmål som anses som viktige verktøy for å bidra til å kunne besvare oppgavens problemstilling.

Forskningsspørsmålene er formulert som følger:

Hvordan opplever revisor kompetansenivået på samfunnsansvar innad i revisjonsselskapene og blant de store selskapene i Norge?

Forskningsspørsmålet søker å finne svar på hvordan revisor oppfatter kompetansenivået på samfunnsansvar hos de store selskapene. Videre er formålet med forskningsspørsmålet å undersøke hvordan revisor går frem for å kontrollere store foretaks rapportering av samfunnsansvar.

Hvordan kan revisor, gjennom revisjonsberetningen, bidra til å formidle informasjon om store foretaks rapportering av samfunnsansvar?

Revisor skal i revisjonsberetningen uttale seg om store foretaks redegjørelser om samfunnsansvar er i samsvar med lov og forskrift, samt om opplysningene er konsistent med årsregnskapet. Formålet med forskningsspørsmålet er å undersøke hvordan en slik uttalelse kan bidra til å formidle informasjon om selskapers bærekraftsrapportering, eller mangel på denne, til regnskapsbrukerne.

Hvordan forventer revisor at vurderingen av selskapenes redegjørelser av samfunnsansvar vil foregå i fremtiden?

Forskningsspørsmålet har til formål å undersøke hvordan revisor vurderer bærekraftsrapporteringens status i fremtiden. Temaets stadig økende oppmerksomhet gjør det relevant å undersøke hvordan vurdering av store foretaks rapportering av samfunnsansvar kan utvikles i fremtiden.

1.1 Oppbygging av oppgaven

Kapittel 2 redegjør for begrepet “samfunnsansvar” og innholdet i kravet om rapportering av samfunnsansvar etter rskl. § 3-3 c. Lovkravet gjør bruk av flere begreper som kan ha ulikt meningsinnhold. En redegjørelse for hva meningsinnholdet i begrepene kan være omtales derfor her. Rapportering av samfunnsansvar er informasjon som fremgår av selskapets årsrapport, nærmeste bestemt årsberetningen. Store foretak er etter rskl. § 3-1, i tillegg til årsregnskap, pliktig til å utarbeide årsberetning i samsvar med regnskapslovens regler. Det stilles imidlertid ulike krav til revisjonen av henholdsvis årsregnskapet og årsberetningen, noe som nødvendiggjør en avklaring av ulikhetene mellom begrepene. Dette er et viktig utgangspunkt for å skape en forståelse av hvordan revisjonen av årsberetningen, herunder rapportering av samfunnsansvar, foregår. Kapittel 3 gir en oversikt over hvilke lovkrav, plikter og standarder revisor skal forholde seg til under revisjonsutførelsen.

Kapittel 4 redegjør for og drøfter hvilke metoder som er benyttet for å kunne svare på oppgavens problemstilling. Kapitlet gir en oversikt over de tre metodene som ble anvendt. Metodene er juridisk metode, dokumentanalyse og individuelle dybdeintervjuer.

Dokumentanalyse som metode ble benyttet ved gjennomgang av årsrapportene til 50 store norske selskaper på børs for å kartlegge store foretaks rapportering av samfunnsansvar i samsvar med rskl. § 3-3 c. Resultatene fra dokumentanalysen presenteres i kapittel 5. Kapittel 6 presenterer og analyserer resultatet av intervjuene med revisorene og en representant fra Revisorforeningen og knytter disse opp mot oppgavens tre forskningsspørsmål. I kapittel 7 presenteres oppgavens konklusjon og forslag til videre forskning.

Kapittel 2. Redegjørelse om krav til store foretaks rapportering av samfunnsansvar etter rskl. § 3-3 c

Formålet med dette kapittelet er å gi innsikt i foretakenes rapporteringskrav om samfunnsansvar. Forståelsen av begrepet “samfunnsansvar” er imidlertid ikke entydig og kan ha ulike betydninger for ulike personer. Samfunnsansvar som begrep og dets meningsinnhold belyses med påfølgende redegjørelse for innholdet i lovkravet. Det er nødvendig å redegjøre for kravet om rapportering av samfunnsansvar etter rskl. § 3-3 c for å tydelig kunne drøfte hvordan revisor skal vurdere rapporteringen. Da lovkravet ble vedtatt i 2013 ble det samtidig gitt anledning for store foretak å oppfylle kravet i rskl. § 3-3 c ved å rapportere etter to veiledninger; FNs Global Compact eller Det globale rapporteringsinitiativet, GRI. De to veiledningene og deres relevans for vurderingen av foretaks bærekraftsrapportering belyses. Redegjørelser om samfunnsansvar er informasjon som typisk plasseres i foretakenes årsberetning. Hva som skiller en årsberetning fra en årsrapport forklares deretter. Avslutningsvis redegjøres kort for hvordan det jobbes med å utvikle foretakenes redegjørelser om samfunnsansvar.

2.1 Redegjørelse av samfunnsansvar

Samfunnsansvar er et dynamisk begrep som kan ha ulik betydning innenfor ulike miljøer. Fra et overordnet bedriftsperspektiv kan samfunnsansvar sies å være det ansvaret bedrifter har for å ta hensyn til mennesker, samfunn og miljø som påvirkes av virksomheten. Dette innebærer å anerkjenne et ansvar som går utover det som er lovpålagt i det respektive landet. Fokuset retter seg mot mer enn bare det å skape størst mulig lønnsomhet for bedriften, men omfatter også hvordan lønnsomheten kan økes uten å belaste samfunnet rundt. Omtalen av bedrifters samfunnsansvar bygger på meningsinnholdet i det engelske uttrykket Corporate Social Responsibility (CSR). Begrepene CSR og samfunnsansvar brukes derfor om hverandre (St.meld. nr. 10, 2009, s. 7). Definisjonen av bedrifters samfunnsansvar er nært knyttet opp mot FN-rapporten, Vår felles framtid fra 1987, sin definisjon av begrepet bærekraft. I rapporten, mye omtalt som Brundtlandrapporten, ble bærekraftig utvikling definert som en utvikling som møter dagens behov uten å ødelegge fremtidige generasjoners evne til å dekke sine behov (World Commission on Environment and Development, 1987, s. 16, vår oversettelse). Definisjonene av begrepene samfunnsansvar og bærekraft kan være vanskelige å skille. Dette viser også nyere artikler om store foretaks rapportering av samfunnsansvar,

hvor tendensen er at begrepene blir brukt om hverandre. Dette innebærer at vi synonymt med å omtale rapportering av samfunnsansvar også benytter begrepet bærekraftsrapportering.

Under arbeidet med utformingen av rskl. § 3-3 c om rapportering av samfunnsansvar ble det konkludert med at det ikke var nødvendig å definere bedriftenes samfunnsansvar fordi en overordnet definisjon av samfunnsansvar vil være ulik for ulike typer bedrifter (Prop. 48 L, 2012, s. 21). Lovkravet pålegger bedrifter å svare for hvordan de påvirker miljøet og menneskene rundt seg knyttet til bestemte temaer. Paragrafens første ledd lyder som følger:

Store foretak skal redegjøre for hva foretaket gjør for å integrere hensynet til menneskerettigheter, arbeidstakerrettigheter, likestilling og ikke-diskriminering, sosiale forhold, det ytre miljø og bekjempelse av korrupsjon i sine forretningsstrategier, i sin daglige drift og i forholdet til sine interessenter. Redegjørelsen skal minst inneholde opplysninger om retningslinjer, prinsipper, prosedyrer og standarder foretaket benytter for å integrere de nevnte hensynene i sine forretningsstrategier, i sin daglige drift og i forholdet til sine interessenter. Foretak som har retningslinjer, prinsipper, prosedyrer og standarder som nevnt, skal i tillegg opplyse om hvordan foretaket arbeider for å omsette disse til handling, gi en vurdering av resultatene som er oppnådd som følge av arbeidet med å integrere hensynene som er nevnt i første punktum i sine forretningsstrategier, i sin daglige drift og i forholdet til sine interessenter, og opplyse om forventninger til dette arbeidet framover. (Regnskapsloven, 1998, § 3-3 c).

Hensynet til likestilling og ikke-diskriminering er implementert i rskl. § 3-3 c som følge av lovendring med ikrafttredelse 01.01.2020 (Endringslov til diskrimineringsombudsloven og likestillings- og diskrimineringsloven, 2019). Endringen tas ikke videre hensyn til i oppgaven ettersom lovendringen ikke var trådt i kraft ved selskapenes seneste avlagte årsrapporter. Følgelig bygger oppgaven på bestemmelsens lovkrav slik den fremgår før endring 01.01.2020. For å få en forståelse av hva som forventes at foretakene rapporterer om menneskerettigheter, arbeidstakerrettigheter, sosiale forhold, ytre miljø og korrupsjon blir begrepene drøftet i det følgende.

2.1.1 Menneskerettigheter

Menneskerettigheter blir av FN definert som “rettigheter alle mennesker har, uavhengig av kjønn, alder, legning, livssyn eller nasjonalitet” (FN, 2019). Deres omfattende arbeid har resultert i at rettighetene er definert i internasjonale avtaler som de fleste land i verden har blitt enige om å følge. I 1999 spesifiserte FN, gjennom initiativet Global Compact, hvordan

næringslivet kunne bidra til en bærekraftig utvikling i form av ti grunnleggende prinsipper. Gjennom to av prinsippene ønsket FN å gi et bedriftsperspektiv på hvordan menneskerettigheter skal følges. Av disse fremgår det at “bedrifter skal støtte og respektere vernet om internasjonalt anerkjente menneskerettigheter” og “sikre seg at de ikke medvirker til menneskerettighetsbrudd” (United Nations Global Compact, u.å.a). Ved utarbeidelsen av lovkravet om rapportering av samfunnsansvar ble det bestemt at bedriftenes rapportering av menneskerettigheter skulle svare til de to prinsippene (Prop. 48 L, 2012, s. 21). I det følgende blir derfor FNs definisjon og prinsipper lagt til grunn ved vurderingen av store foretaks rapportering av menneskerettigheter.

2.1.2 Arbeidstakerrettigheter

I Norge fokuseres det i stor grad på å legge til rette for et arbeidsliv basert på grunnleggende og universelle arbeidstakerrettigheter (Utenriksdepartementet, 2015). Den internasjonale arbeidsorganisasjonen (ILO) er en særorganisasjon i FN som har som hovedformål å sette arbeidsstandarder, utvikle politikk og utforme programmer som fremmer anstendig arbeid for alle kvinner og menn (International Labour Organization, u.å.a). Da ønsket om en lovbestemmelse for samfunnsansvar ble fremmet av regjeringen, ble særlig ILOs arbeid med arbeidstakerrettigheter fremmet som et sentralt utgangspunkt. Formålet med et særskilt punkt i lovbestemmelsen om arbeidstakerrettigheter var å gjøre næringslivet oppmerksom på sitt selvstendige ansvar for arbeidsvilkår i sin virksomhet. Foretakene skal forplikte seg til å respektere og fremme rettigheter i form av å skape et anstendig arbeidsliv der grunnleggende arbeidsstandarder respekteres og arbeidstakerne gis en lønn de kan leve av. I den forbindelse ble det sett på som et minimum at arbeidstakerrettigheter og arbeidsvilkår skulle være i overensstemmelse med ILOs kjernekonvensjoner (St.meld. nr. 10, 2009, s. 30). Disse blir ansett som å dekke de grunnleggende prinsippene og rettighetene i arbeidslivet gjennom foreningsfrihet og retten til kollektive forhandlinger, eliminering av alle former for tvangs- og slavearbeid, avskaffelse av barnarbeid og eliminering av alle former for diskriminering (International Labour Organization, u.å.b).

2.1.3 Sosiale forhold

Sosiale forhold er et vidt omfattende begrep som kan ha flere meningsinnhold. Som omtalt i kapittel 2.1.1 om Menneskerettigheter ble de grunnleggende prinsippene til FNs Global

Compact lagt til grunn ved bestemmelsen av hva som skulle inngå i lovbestemmelsens ulike temaer (Prop. 48 L, 2012, s. 21). Global Compact omtaler imidlertid ikke sosiale forhold, men har fire prinsipper relatert til arbeidsstandarder. Disse er i tråd med ILOs kjernekonvensjoner som nevnt i kapittel 2.1.2 om Arbeidstakerrettigheter. Det fremgår altså ingen klar definisjon av sosiale forhold i tråd med prinsippene. Det globale rapporteringsinitiativet (GRI) er et institutt som samarbeider med FN gjennom FNs miljøprogram (GRI, u.å.c). Instituttet har utviklet et sett med indikatorer for hva rapportering av sosiale forhold kan dekke. Forholdene er delt inn i tre underkategorier; forhold relatert til arbeidstakere, til menneskerettigheter, og til generelle samfunnsmessige spørsmål knyttet til forbrukere, lokalsamfunn og andre interessenter (Arbeidsgruppen for rapportering av samfunnsansvar, 2010, s. 15). Utover GRI sin noe generelle avklaring av hva rapportering av sosiale forhold kan omfatte, fremgår det ingen konkret definisjon av begrepet.

2.1.4 Ytre miljø

Med begrepet ytre miljø menes miljøet utenfor bedriften. Dette inkluderer både nærmiljøet og kloden som helhet. Formålet med å inkludere rapportering av hva foretaket gjør for å integrere hensynet til det ytre miljøet var å få næringslivet til å ta offensive grep for å redusere sin negative miljøpåvirkning. Slike grep kan eksempelvis være å gjøre driften mer miljøvennlig og ressurseffektiv gjennom utvikling av prosesser, teknologi, produkter og tjenester som reduserer miljøskadelige utslipp. Særlig ble viktigheten av å øke bevisstheten i hver enkelt bedrift om hvordan denne, direkte og indirekte, påvirker klimaet og hvordan tiltak kan iverksettes for å minske denne påvirkningen poengtert. Det inkluderer også at bedrifter skal sette krav til sine underleverandører (St.meld. nr. 10, 2009, s. 31). Disse grepene samsvarer i stor grad med FNs tre prinsipper om miljø som ligger til grunn for forventningen av bedrifters rapportering i henhold til lovkravet. Av prinsippene fremkommer det at “bedrifter skal støtte en føre-var-tilnærming til miljøutfordringer, ta initiativ for å fremme økt miljømessig ansvarlighet, og oppmuntre til utvikling og spredning av miljøvennlig teknologi” (United Nations Global Compact, u.å.a).

2.1.5 Korrupsjon

Korrupsjon er et mangetydig begrep. Overordnet kan det defineres som tyveri av politiske, sosiale og økonomiske goder fra befolkningen ved at personer i tillitsposisjoner utnytter disse

som byttemiddel for å oppnå personlige fordeler (Transparency International Norge, u.å.). Slik utnyttelse kan blant annet forekomme i næringslivet. Økokrim, særorganet i politiet for bekjempelse av økonomisk kriminalitet, uttaler at korrupsjon kan medføre at det ikke blir inngått kontrakter med leverandørene som er best kvalifisert, miljømessige hensyn ikke blir ivaretatt, personer som ikke er kvalifisert blir ansatt, og økte sosiale og økonomiske ulikheter (Økokrim, 2017). Korrupsjon er straffbart i henhold til straffeloven §§ 387-389. Formålet med å få foretakene til å omtale korrupsjon i sin bærekraftsrapport er å ytterligere bidra til en åpenhet som kommer både bedrifter og investorer til gode. I arbeidet med lovkravets betegnelse av korrupsjon ble FNs grunnleggende prinsipper om anti-korrupsjon lagt til grunn. Av prinsippet fremgår det at “bedrifter skal motarbeide alle former for korrupsjon, inkludert utpressing og bestikkelser” (United Nations Global Compact, u.å.a). Ved å etablere rutiner og retningslinjer som etterleves i det daglige vil også foretakene stå bedre rustet mot slike ulovlige handlinger (Økokrim, 2017).

2.2 Veiledninger

Ved utarbeidelsen av rskl. § 3-3 c ble det fastsatt av Finansdepartementet at foretak som avgir fremskrittetsrapport i henhold til FNs Global Compact eller offentlig rapport innenfor rammeverket til GRI skal anses å ha fullgod rapportering (Prop. 48 L, 2012, s. 26). Det ble understreket at rapportering etter disse initiativene ikke skulle betraktes som unntak, men som alternative måter å oppfylle rapporteringskravet på. Hovedtanken bak å tillate rapportering etter internasjonale veiledninger var å bidra til en etablering av internasjonalt harmonisert rapportering som ville kunne gi sammenlignbarhet over landegrensene (Prop. 48 L, 2012, s. 26).

FNs Global Compact er verdens største frivillige initiativ for næringslivets samfunnsansvar (United Nations Global Compact, u.å.b). Foretak som rapporterer til initiativet i fremskrittetsrapport slutter seg til ti grunnleggende prinsipper om menneskerettigheter, arbeidsstandarder, miljø og antikorrupsjon. Initiativet gir veiledning om begrepene og hvordan disse skal forstås og rapporteres om på en god måte (United Nations Global Compact, u.å.a). Det stilles blant annet krav til at bedriftene skal opplyse om konkrete tiltak relatert til de ti prinsippene, samt løpende og forventede resultater (Prop. 48 L, 2012, s. 10).

GRI, som er den første og mest brukte veiledningen for rapportering om bærekraft, har på sin side utformet et sett med standarder hvor formålet er å sette fokus på foretakenes sosiale, miljømessige og økonomiske påvirkning (GRI, u.å.a). Innenfor hver standard finnes det et omfattende utvalg retningslinjer knyttet til temaene (GRI, u.å.b). Tanken bak veiledningen er at bedriftene skal redegjøre for deres visjon og strategi for å bidra til en bærekraftig utvikling gjennom å selv velge ut de retningslinjene de ønsker å følge innenfor de spesifikke standardene (Prop. 48 L, 2012, s. 10).

Finansdepartementet er etter rskl. § 3-3 c tredje ledd gitt anledning til å fastsette i forskrift hvorvidt rapportering etter de to veiledningene skal fortsette å oppfylle kravet i første ledd. Departementet har benyttet seg av denne muligheten siden innføringen av lovkravet om bærekraftsrapportering frem til regnskapsåret 2018. De valgte imidlertid å ikke forlenge perioden ytterligere, slik at store foretak for regnskapsåret 2018 ikke lenger kan omgå rapporteringskravet i første ledd ved å rapportere etter en eller begge veiledningene. Foretakene som avlegger bærekraftsrapporter etter GRI og Global Compact må derfor etter 2018 sikre at rapporteringen oppfyller kravene som fremgår av rskl. § 3-3 c.

2.3 Plassering av redegjørelser om samfunnsansvar i årsrapporten

Regnskapspliktige skal som hovedregel utarbeide årsregnskap og årsberetning for hvert regnskapsår i samsvar med regnskapslovens bestemmelser (Regnskapsloven, 1998, §§ 3-1). Dette gjøres typisk samlet i det som mange selskaper velger å kalle en årsrapport.

Årsregnskapet skal i henhold til rskl. § 3-2 første ledd inneholde resultatregnskap, balanse, kontantstrømoppstilling og noteopplysninger. Formålet er å formidle relevant informasjon om selskapets finansielle forhold slik at regnskapsbrukere kan fatte gode beslutninger (Schwencke, Haugen, Baksaas, Stenheim & Avlesen-Østli, 2017, s. 173).

Informasjonsbehov utover det finansielle har imidlertid de senere årene blitt av stadig viktigere betydning. Som følge av økte krav om bærekraftig utvikling har nye informasjonsbehov oppstått hos en variert gruppe brukere (NOU 2016: 11, s. 24). Disse brukerne kan være ledelsen og eierne av selskapet, ansatte, kunder, kreditorer, skatte- og avgiftsmyndighetene eller samfunnet for øvrig (Gulden, 2016, s. 39-42). Utviklingen har ført til mer kompleks, omfangsrik og variert rapportering, blant annet med vektlagt hensyn på

opplysningskrav om ikke-finansielle forhold, herunder foretakets samfunnsansvar (NOU 2016: 11, s. 24).

I Norge har man lang tradisjon for å plassere krav til ikke-finansiell rapportering i årsberetningen. Årsberetningen er ikke en del av årsregnskapet, og det følger dermed at de opplysningspliktene som gjelder for årsberetningen ikke kan oppfylles ved å gi opplysninger i årsregnskapet (NOU 1995: 30, punkt 9.1). Årsberetningen omtales ofte som styrets beretning, og er en redegjørelse fra styret og daglig leder. Formålet med beretningen er å gi tilleggsopplysninger til det som fremgår av selskapets resultatregnskap og balanse for å gi et mer helhetlig inntrykk av selskapets økonomiske stilling, samt gi informasjon om selskapets ikke-finansielle forhold (NOU 2016: 11, s. 26). Dette betyr at for store foretak skal rapportering av samfunnsansvar som hovedregel inngå her (Regnskapsloven, 1998 § 3-3 c). Store foretak er i regnskapsloven definert som “1. allmennaksjeselskaper, 2. regnskapspliktige hvis aksjer, andeler, grunnfondsbevis eller obligasjoner noteres på børs, autorisert markedsplass eller tilsvarende regulert marked i utlandet, eller 3. andre regnskapspliktige dersom det er fastsatt i forskrift gitt av departementet” (Regnskapsloven, 1998, § 1-5).

2.4 Rapporteringens videre utvikling

Det jobbes globalt med flere ulike forslag til hvordan foretakenes rapportering av samfunnsansvar kan utvikles videre. For å avgrense omfanget på oppgaven vil denne i hovedsak fokusere på hvordan revisor vurderer rapporteringen av samfunnsansvar i henhold til dagens lovkrav. Oppgaven vil belyse utviklingen på et overordnet nivå, men går ikke i dybden på de ulike forslagene.

Accountancy Europe, den europeiske revisorforeningen, har uttalt at det må utarbeides en felles internasjonal standardsetter for finansiell og ikke-finansiell rapportering for at selskapene skal kunne gi brukerne god nok informasjon, blant annet om selskapets samfunnsansvar (Accountancy Europe, 2019, s. 9). Dette ønsker også den norske revisorforeningen, som forklarer at rapporteringskravet i rskl. § 3-3 c ikke anses å være tilstrekkelig (Revisorforeningen, 2019a). EU-kommisjonen startet i 2019 arbeidet med å utarbeide nye lovkrav for rapportering av samfunnsansvar med det formål å gjøre informasjonen som fremgår i rapportene mer sammenlignbar og relevant (Brandsås, 2019;

2020). De nye lovkravene forventes ferdigstilt i løpet av 2020 (Brandsås, 2020). Som en del av EØS må Norge implementere EU-kommisjonens lovkrav i norsk lov. Kravet om rapportering av samfunnsansvar er et godt eksempel på en slik lov som ble pålagt implementert. EU-direktivet som kom i 2014 og inkluderte mer spesifikke krav for store foretak om samfunnsansvar er xpr. i dag ikke gjennomført og implementert i norsk lov (Brandsås, 2019). Dette indikerer at det vil ta tid før nye norske lovkrav er på plass.

De amerikanske standardsetterne Financial Accounting Standards Board (FASB) og International Accounting Standards Board (IASB) har sammen med flere av de største og mest brukte rammeverkene for bærekraftsrapportering, blant annet GRI, dannet plattformen Corporate Reporting Dialogue (CRD). Gjennom initiativet kalt The Better Alignment Project har CRD jobbet for å forbedre sammenhengen, konsistensen og sammenlignbarheten mellom de store rammeverkene. Formålet er å gjøre det enklere og mer oversiktlig for selskaper å utforme solide bærekraftsrapporter (CRD, 2019, s. 2). International Business Council (IBC) ønsker noe lignende og presenterte i den forbindelse en rapport under World Economic Forums (WEF) årlige møte i Davos i januar 2020. Rapporten er et forslag om et felles sett med indikatorer og opplysninger som de mener skal inngå i selskapenes bærekraftsrapportering, blant annet med utgangspunkt i GRI og andre allerede eksisterende standarder. Formålet med rapporten er å gi en veiledning for hvordan selskapene bør rapportere. IBC uttalte ved lanseringen av rapporten at hovedmålet er en felles internasjonal regnskapsstandard som gir like standardisert informasjon som dagens rapportering av finansiell informasjon (WEF, 2020, s. 6).

Oppsummering

Som følge av globaliseringen har miljøet og det enkelte menneskets rettigheter fått stadig mer fokus. Kravet om rapportering av samfunnsansvar ble derfor et viktig virkemiddel for å ytterligere fremme bedrifters oppmerksomhet på området. Kapitlet belyser de ulike begrepene som rskl. § 3-3 c gjør bruk av og hva meningsinnholdet kan være. Rapportering av samfunnsansvar er informasjon som faller inn under ikke-finansielle forhold og typisk plasseres i foretakets årsberetning, i motsetning til bedriftens økonomiske stilling, som presenteres i årsregnskapet. Kravene for revisjon av henholdsvis årsregnskapet og årsberetningen er imidlertid ulike. Revisor må forholde seg til en rekke lovkrav, plikter og standarder under revisjonsutførelsen av de to. Neste kapittel forklarer hvordan revisor skal

forholde seg til de ulike lovkravene, pliktene og standardene tilknyttet revisjonen. Dette er nødvendig for å skape en forståelse for hvordan de ulike kravene for revisjonen av henholdsvis årsregnskapet og årsberetningen kan påvirke revisors vurdering av store foretaks rapportering av samfunnsansvar.

Kapittel 3. Revisors plikter ved vurdering av store foretaks rapportering av samfunnsansvar

Formålet med kapittelet er å redegjøre for hvilke plikter revisor er underlagt ved revisjonen av store foretaks rapportering av samfunnsansvar. I første del av kapittelet belyses hva som er innholdet i revisjonen slik det fremgår av dagens revisorlov. Dette er nødvendig for å skape en forståelse for hva som inngår i de relevante lovkravene som revisor skal forholde seg til. Som det fremgår av kapittel 2.3 om Plassering av redegjørelser om samfunnsansvar i årsrapporten plasseres foretakenes rapportering av finansielle og ikke-finansielle forhold i henholdsvis årsregnskapet og årsberetningen. Revisor utfører revisjonshandlinger basert på informasjonen som fremgår av disse. Den neste delen av kapittelet forklarer hvordan revisor skal håndtere resultatene av den innsamlede informasjonen. Til slutt skal resultatene av revisjonshandlingene fremkomme gjennom revisors avleggelse av en revisjonsberetning. Beretningen kan ha flere ulike former. Hvilke former for revisjonsberetning som er relevant for store foretaks rapportering av samfunnsansvar blir gjort rede for. Avslutningsvis omtales rapporteringens videre utvikling i lys av ny revisorlov og frivillig attestasjon av bærekraftsrapportering.

3.1 Gjeldende lovkrav

Opprinnelig var formålet med revisjon av selskaper først og fremst å beskytte eierne mot misligheter og svindel. Revisjon av regnskap er i dag revisors kjerneoppgave hvor formålet er å skape tillit til foretakenes rapportering blant regnskapsbrukerne slik at de kan fatte gode beslutninger basert på informasjonen som fremgår. I de senere årene har også revisors samfunnsrolle blitt fremhevet som en viktig del av den moderne årsregnskapsrevisjonen (NOU 2017: 15, s. 27). Dette innebærer blant annet at revisor skal kontrollere at ikke-finansiell informasjon som skal rapporteres av selskapene er gitt, herunder store foretaks rapportering av samfunnsansvar.

3.1.1 God revisjonsskikk

Gjennomgående under revisjonsutførelsen står forventningen om at revisor skal fremstå som allmennhetens tillitsperson. Dette innebærer at revisor skal utøve sin virksomhet med integritet, objektivitet og aktsomhet (Revisorloven, 1999, § 1-2). Når revisor utøver sin

virksomhet er hovedoppgaven primært å vurdere om bedrifters årsregnskaper er utarbeidet og fastsatt i samsvar med lov og forskrifter (Revisorloven, 1999, § 5-1 første ledd). Dette innebærer en uavhengig kontroll av regnskapet på grunnlag av revisors beste skjønn og god revisjonsskikk (Revisorloven, 1999, § 5-2 første og annet ledd). Bruk av beste skjønn og god revisjonsskikk danner hovedkravet for hvordan revisor skal utøve sin virksomhet i forbindelse med et revisjonsoppdrag, og legger føringer for hvordan revisor skal utføre konkrete revisjonshandlinger. Men hva ligger egentlig i begrepene “god revisjonsskikk” og “beste skjønn”? For å forstå hvordan revisor går frem for å revidere store foretaks rapportering av samfunnsansvar er det først og fremst nødvendig å forstå hovedprinsippene bak hvordan revisor forventes å opptre.

God revisjonsskikk er en rettslig standard, noe som innebærer at meningsinnholdet i begrepet endrer seg i takt med endringer i oppfattelsen av hva som er eksisterende, anerkjent praksis. Vanligvis endres en rettslig standards meningsinnhold i takt med at samfunnet, enten som helhet eller i grupper, endrer sin oppfatning. Hva som inngår i god revisjonsskikk bygger i hovedsak på oppfatningen til dyktige og ansvarsbevisste revisorer som gruppe (Gulden, 2015, s. 131). I den forbindelse er de internasjonale revisjonsstandardene (ISA-ene), utfylling og veiledende forklaringer til standardene samt uttalelser fra Revisorforeningen blant kildene av særlig betydning for oppfatningen av god revisjonsskikk (NOU 2017: 15, s. 140). Dette er kilder som prøver å konkretisere hva som bør inngå i utførelsen av en revisjon i henhold til skikken. Enhver revisor er med andre ord forventet å utøve sitt arbeid med hensyn til både det som fremgår av lov og forskrift, men også ISA-ene og annet materiale fra Revisorforeningen.

Hva som menes med å utføre revisjonen etter “beste skjønn” fremkommer ikke klart verken av lov eller forarbeider. Hva som oppfattes som “beste skjønn” vil på generelt grunnlag variere fra person til person ut fra egne erfaringer og tolkninger. Dette innebærer at revisor må gjøre en subjektiv vurdering. Bror Petter Gulden belyser i boken *Den eksterne revisor* (2015, s. 143) konflikter som kan oppstå mellom bruken av revisors subjektive vurdering og “god revisjonsskikk”. Dersom revisors “beste skjønn” er av dårligere kvalitet enn det dyktige og ansvarsbevisste revisorer ville prestert, hva skal da veie tyngst? Det er helt vesentlig at revisor foretar selvstendige vurderinger i sine revisjonsoppdrag. Gulden konkluderer imidlertid med at “beste skjønn” som begrep fullt ut omfattes av det som skal inngå i “god revisjonsskikk”, slik at revisors subjektive vurderinger er med på å oppfylle kravet om å utføre revisjonshandlinger i samsvar med god revisjonsskikk. God revisjonsskikk danner på

denne måten grunnlaget for enhver revisors vurdering av foretaks rapportering av samfunnsansvar.

3.1.2 Revisors oppgaver ved vurdering av årsberetningens innhold

Dagens krav til vurdering av foretaks rapportering av samfunnsansvar fremgår av revl. § 5-1 første ledd, og lyder som følger:

Revisor skal vurdere om årsregnskapet er utarbeidet og fastsatt i samsvar med lov og forskrifter, og om den revisjonspliktiges ledelse har oppfylt sin plikt til å sørge for ordentlig og oversiktlig registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger i samsvar med lov og forskrifter. Revisor skal vurdere om opplysninger i årsberetningen og i eventuell redegjørelse for foretaksstyring etter regnskapsloven § 3-3 b om årsregnskapet, forutsetningen om fortsatt drift, og forslag til anvendelse av overskudd eller dekning av tap er i samsvar med lov og forskrifter, og om opplysningene er konsistent med årsregnskapet. Plikten etter annet punktum gjelder tilsvarende for de opplysninger som minst skal gis i redegjørelser for samfunnsansvar etter regnskapsloven § 3-3 c første ledd, samt for opplysninger som er inntatt i redegjørelser for samfunnsansvar gitt i annet dokument enn årsberetningen, jf. regnskapsloven § 3-3 c sjette ledd. (Revisorloven, 1999, § 5-1).

Bestemmelsens tredje punktum ble implementert i allerede eksisterende bestemmelse som et resultat av, og samtidig med, at kravet om rapportering av samfunnsansvar kom inn i regnskapsloven i 2013 med virkning for regnskapsår påbegynt etter 31. desember 2012 (Endringslov til regnskapsloven mfl., 2013). Bestemmelsen angir revisors ansvarsområde samt hva som skal være gjenstand for revisjon (NOU 2017: 15, s. 122). Vurderingen innebærer at revisor skal kontrollere at informasjon om miljø, sosiale forhold og arbeidstakerrettigheter, respekt for menneskerettigheter og arbeid mot korrupsjon er gitt, likevel begrenset til det omfang som er nødvendig for å forstå det enkelte foretakets utvikling, stilling og virkningene av dets virksomhet (NOU 2017: 15, s. 148).

3.1.3 Revisors uttalelse om bærekraftsrapportering

I forbindelse med revisors vurdering av selskapenes rapportering av samfunnsansvar i tråd med revl. § 5-1 første ledd, er revisor lovpålagt å uttale seg om forholdet etter revl. § 5-6.

Lovbestemmelsens fjerde ledd nr. 4 lyder som følger:

I revisjonsberetningen skal revisor uttale seg om følgende forhold:

4. om opplysninger i årsberetningen og i eventuell redegjørelse for foretaksstyring etter regnskapsloven § 3-3 b om årsregnskapet, forutsetningen om fortsatt drift og forslag til anvendelse av overskudd eller dekning av tap, er i samsvar med lov og forskrifter, samt om opplysningene er konsistent med årsregnskapet. Plikten etter første punktum gjelder tilsvarende for de opplysninger som minst skal gis i redegjørelser for samfunnsansvar etter regnskapsloven § 3-3 c første ledd, samt for opplysninger som er inntatt i redegjørelser for samfunnsansvar gitt i annet dokument enn årsberetningen, jf. regnskapsloven § 3-3 c sjette ledd (Revisorloven, 1999, § 5-6 fjerde ledd).

Lovteksten presiserer hvilke forhold revisor konkret skal uttale seg om, herunder foretaks redegjørelser for samfunnsansvar, men gir få føringer på hvordan revisor skal gå frem for å konkludere om forholdene. Revisorforeningen har utarbeidet en sjekklister som et hjelpemiddel revisor kan benytte seg av ved sin vurdering av innholdet i årsberetningen.

3.2 Revisorforeningens sjekklister for årsberetningskrav

Sjekklisten, kalt “Årsberetningskrav - mellomstore og store foretak” ligger fritt tilgjengelig på Revisorforeningen sine nettsider (Revisorforeningen, u.å.b). I denne er det punktvis beskrevet hvilken informasjon revisor skal vurdere, lovhjemmelen tilknyttet de ulike punktene samt en oversikt over hvilke punkter som kun gjelder store foretak. Punkt 22 er av særlig betydning i tilknytning vår oppgave. Punktet beskriver hva revisor skal se etter i årsberetningens redegjørelse om samfunnsansvar for å kontrollere at kravet i rskl. § 3-3 c er oppfylt. Av beskrivelsen fremgår det at revisor skal vurdere følgende:

Store foretak skal redegjøre for hva foretaket gjør for å integrere hensynet til menneskerettigheter, arbeidstakerrettigheter, likestilling og ikke-diskriminering, sosiale forhold, det ytre miljø og bekjempelse av korrupsjon i sine forretningsstrategier, i sin daglige drift og i forholdet til sine interessenter.

Har foretaket som et minimum gitt de opplysninger som kreves av regnskapsloven § 3-3c første ledd?

Dersom foretaket ikke har retningslinjer, prinsipper, prosedyrer og standarder, er det opplyst om dette?

Redegjørelsen kan gis i et annet offentlig tilgjengelig dokument. Dersom foretaket gir redegjørelsen i et annet offentlig dokument, og foretaket har plikt til å utarbeide

årsberetning, er det opplyst i årsberetningen hvor dokumentet finnes offentlig tilgjengelig?

Opplysninger om arbeidsmiljø (se punkt 15-16) og ytre miljø (se punkt 18) kan inntas i redegjørelsen om samfunnsansvar som er gitt som eget dokument, istedenfor i årsberetningen. Dersom denne adgangen benyttes, er det det opplyst særskilt om dette i årsberetningen? (Revisorforeningen, 2019b, s. 5 og 6)

Dersom revisor tar utgangspunkt i sjekklisten vil lovkravet i revl. § 5-1 om å kontrollere at minimumskravet til opplysninger om foretakets samfunnsansvar er gitt, anses oppfylt. Kunnskapen revisor opparbeider seg gir på denne måten et solid grunnlag for å kunne danne seg en mening om hvorvidt foretaket oppfyller kravet om rapportering av samfunnsansvar i henhold til rskl. § 3-3 c. Revisors mening om rapporteringen skal fremgå i en revisjonsberetning. Innholdet i revisors beretning er et viktig utgangspunkt for gjennomførelsen av både dokumentanalysen og intervjuene med revisorene som presenteres i kapittel 5 og 6. Det er derfor nødvendig med en grundig innføring i hva en revisjonsberetning er og hva som skal fremgå av denne.

3.3 Revisjonsberetning

Det fremgår av ISA 200 *Overordnede mål for den uavhengige revisor og gjennomføringen av en revisjon i samsvar med de internasjonale revisjonsstandardene* punkt 3 at formålet med revisjon er å øke brukernes tillit til regnskapet. Dette innebærer at en godkjent, uavhengig revisor kontrollerer årsregnskapet og andre relevante opplysninger for så å gi en skriftlig uttalelse om informasjonen foretaket gir (KPMG, 2019). Det overordnede målet er i denne sammenheng å oppnå betryggende sikkerhet for at regnskapet totalt sett ikke inneholder vesentlig feilinformasjon, slik at revisor kan gi uttrykk for en mening om hvorvidt regnskapet i det alt vesentlige er utarbeidet i samsvar med det gjeldende rammeverk for finansiell rapportering (ISA 200, punkt 11). Vesentlig feilinformasjon er i henhold til ISA 320 *Vesentlighet ved planlegging og gjennomføring av en revisjon* feil som kan forventes å påvirke de økonomiske beslutningene som treffes av brukerne på grunnlag av regnskapet (ISA 320, punkt 2). Med betryggende sikkerhet menes et høyt, men ikke absolutt sikkerhetsnivå, typisk 95% sikkerhet (ISA 200, punkt 13 bokstav m). Betryggende sikkerhet oppnås ved at revisor innhenter tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis både før og underveis i revisjonen (ISA 200, punkt 5). ISA 500 *Revisjonsbevis* beskriver revisjonsbevis

som informasjon som finnes i regnskapsmaterialet og annen informasjon som revisor blir oppmerksom på underveis fra andre kilder både i og utenfor selskapet som revideres (ISA 500, punkt A1). Når revisor har innhentet tilstrekkelig revisjonsbevis og følgelig oppnådd betryggende sikkerhet for å kunne underbygge sin mening, skal resultatet av revisjonen så presenteres i en revisjonsberetning i form av en skriftlig uttalelse hvor revisors mening om regnskapet skal fremkomme. Dette fremgår av ISA 700 *Konklusjon og rapportering om regnskaper* punkt 1.

I revisjonsberetningen skal revisor trekke en konklusjon om regnskapet. ISA-ene skiller i hovedsak mellom umodifisert og modifisert konklusjon. Av ISA 700 punkt 16 fremkommer det at revisor skal gi uttrykk for en umodifisert konklusjon når revisor konkluderer med at regnskapet i det alt vesentlige er utarbeidet i samsvar med gjeldende rammeverk for finansiell rapportering. Dersom revisor på bakgrunn av innhentede revisjonsbevis konkluderer med at regnskapet inneholder vesentlig feilinformasjon eller ikke er i stand til å innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis, skal revisor gi uttrykk for en modifisert konklusjon i revisjonsberetningen (ISA 700, punkt 17).

Kravene for revisjon av henholdsvis årsregnskapet og årsberetningen er imidlertid ulike. ISA 720 *Revisors oppgaver og plikter vedrørende "øvrige informasjon"* beskriver hvordan øvrig informasjon, annet enn årsregnskapet, i en årsrapport skal revideres (ISA 720, punkt 1). Som tidligere nevnt deles årsrapporten typisk i to, hvor en del utgjør informasjon om årsregnskapet og en del om årsberetningen. Informasjon som inngår i årsberetningen utgjør på denne måten det ISA-en omtaler som "øvrige informasjon" slik at ISA 720 gjør seg gjeldende for revisors oppgaver og plikter knyttet til vurderingen av informasjon i årsberetningen. I henhold til ISA 720 skal revisor lese og vurdere om informasjonen som inngår i årsberetningen i vesentlig grad er i strid med regnskapet eller kunnskapen som revisor har opparbeidet seg under revisjonen og som kan tyde på at regnskapet eller "øvrige informasjon" inneholder vesentlig feilinformasjon (ISA 720, punkt 3). Dette innebærer at revisor ikke skal oppnå noen grad av sikkerhet, i motsetning til ved revisjon av årsregnskapet som revideres med mål om betryggende sikkerhet (ISA 720, punkt 8; ISA 200, punkt 13 bokstav m). Revisor skal uttale seg om den øvrige informasjonen i eget avsnitt om "øvrige informasjon" i revisjonsberetningen.

ISA-en presiserer imidlertid at lov og forskrift kan pålegge revisor ytterligere forpliktelser knyttet til "øvrige informasjon" utenfor ISA-ens virkeområde (ISA 720, punkt 9). Revl. § 5-1

første ledd annet punktum pålegger revisor å kontrollere at selskapenes rapportering av samfunnsansvar etter rskl. § 3-3 c er i samsvar med lov og forskrift, samt konsistent med årsregnskapet. Kravet til å kontrollere at bærekraftsrapporteringen er i samsvar med lov og forskrift går på denne måten utover plikten i ISA 720, som bare legger til grunn en vesentlighetsvurdering i forhold til regnskapet for øvrig. Videre pålegger revl. § 5-6 fjerde ledd nr. 4 revisor å uttale seg om hvorvidt opplysningene i selskapenes redegjørelser om samfunnsansvar er i samsvar med lov og forskrift, samt konsistent med årsregnskapet. Dette skal revisor i sin revisjonsberetning uttale seg om i avsnittet kalt “konklusjon om årsberetningen”.

Revisor skal følgelig uttale seg om selskapenes bærekraftsrapportering to steder i revisjonsberetningen; i eget avsnitt om “øvrig informasjon” i samsvar med ISA 720 og under “konklusjon om årsberetningen” i tråd med revisorloven. De to uttalelsene har imidlertid ulike former. Mens ISA 720 krever at revisor bare skal varsle ved avvik, krever revisorloven på sin side en positiv uttalelse om at lovpålagt informasjon er gitt og at denne er konsistent med årsregnskapet. Språklig kan dette oppfattes som at uttalelsen etter revisorloven skal uttrykkes med høyere grad av sikkerhet enn uttalelsen etter ISA 720 (Kjelløkken, 2017, s. 44).

Selv om kravene til revisors vurdering av årsregnskapet og årsberetningen er ulike, skiller revisor også mellom modifisert og umodifisert konklusjon om årsberetningen. I det følgende presenteres de ulike formene for revisors uttalelse om selskapenes bærekraftsrapportering i revisjonsberetningen.

3.3.1 Øvrig informasjon

Revisorforeningen har i samarbeid med sitt heleide serviceselskap Den norske Revisorforening Kompetanse (DnR Kompetanse) utarbeidet en eksempelsamling for å veilede revisor ved utarbeidelsen av revisjonsberetningen som det vises til i revisjonsstandardene (DnR Kompetanse & Revisorforeningen, 2018, s. 1). Dersom revisor konkluderer med at den øvrige informasjonen ikke inneholder vesentlige feil, skal revisor i revisjonsberetningens avsnitt om øvrig informasjon uttale følgende:

Ledelsen er ansvarlig for øvrig informasjon. Øvrig informasjon består av [informasjon i x rapporten], men inkluderer ikke årsregnskapet og revisjonsberetningen.

Vår uttalelse om revisjonen av årsregnskapet dekker ikke øvrig informasjon, og vi attesterer ikke den øvrige informasjonen.

I forbindelse med revisjonen av årsregnskapet er det vår oppgave å lese øvrig informasjon med det formål å vurdere hvorvidt det foreligger vesentlig inkonsistens mellom øvrig informasjon og årsregnskapet, kunnskap vi har opparbeidet oss under revisjonen, eller hvorvidt den tilsynelatende inneholder vesentlig feilinformasjon. Dersom vi hadde konkludert med at den øvrige informasjonen inneholder vesentlig feilinformasjon er vi pålagt å rapportere det. Vi har ingenting å rapportere i så henseende (DnR Kompetanse & Revisorforeningen, 2018, s. 2).

Dersom revisor konkluderer med at øvrig informasjon inneholder feil som er vesentlige, skal revisor legge inn en beskrivelse av feilen i siste avsnitt av uttalelsen som vist over (Kjelløkken, 2017, s.42).

3.3.2 Umodifisert konklusjon om årsberetningen

Når revisor gir en umodifisert konklusjon og på denne måten gir uttrykk for at regnskapet totalt sett ikke inneholder vesentlig feilinformasjon, skal denne gis i revisors beretning i form av en normalberetning. Uttalelsen om årsberetningens innhold og revisjonen av denne skal fremgå i egen del av beretningen med overskriften “Uttalelse om andre lovmessige krav”. Av Revisorforeningens eksempelsamling fremgår det av eksempel N-8 at revisor i sin normalberetning for børsnotert selskap kan skrive følgende:

Basert på vår revisjon av årsregnskapet som beskrevet ovenfor, mener vi at opplysningene i årsberetningen [og i redegjørelsene om foretaksstyring og samfunnsansvar] om årsregnskapet, forutsetningen om fortsatt drift [og forslaget til anvendelse av overskuddet / dekning av tap] er konsistente med årsregnskapet og i samsvar med lov og forskrifter. (DnR Kompetanse & Revisorforeningen, 2018, s. 24).

3.3.3 Modifisert konklusjon om årsberetningen

ISA 705 *Modifikasjoner i konklusjonen i den uavhengige revisors beretning* beskriver hvordan revisor skal avgi en hensiktsmessig beretning i situasjoner der revisor finner det nødvendig å modifisere konklusjonen i revisjonsberetningen (ISA 705, punkt 1). Standarden definerer tre typer modifiserte konklusjoner: konklusjon med forbehold, negativ konklusjon og konklusjon om at revisor ikke kan uttale seg om regnskapet (ISA 705, punkt 2). Ved

revisors vurdering av hvorvidt selskapets redegjørelser om samfunnsansvar etter rskl. § 3-3 c er utført i samsvar med lov og forskrift er konklusjon med forbehold den aktuelle typen modifikasjon.

Ettersom redegjørelser om samfunnsansvar er informasjon som typisk omtales i årsberetningen, vil et eventuelt forbehold om redegjørelsen plasseres under overskriften “uttalelse om andre lovmessige krav” som en del av konklusjonen om årsberetningen. Denne er en del av revisjonsberetningen som helhet, men innebærer at revisor kan konkludere med forbehold om årsberetningen under overskriften “uttalelse om andre lovmessige krav” uten at dette vil ha betydning for revisjonen av årsregnskapet for øvrig. Revisor kan følgelig avgi normalberetning for årsregnskapet selv med en konklusjon med forbehold om årsberetningen, såfremt informasjonen som fremgår av årsberetningen ikke gir konsekvenser for årsregnskapets rettvise bilde av selskapets finansielle stilling.

Av DnR Kompetanse og Revisorforeningens eksempelsamling fremgår det ingen eksempler spesifikt knyttet til en situasjon hvor foretaket ikke oppfyller kravene i rskl. § 3-3 c første ledd. To former for modifisert konklusjon er imidlertid relevante og kan sees i sammenheng med store foretaks rapportering av samfunnsansvar. Eksempelsamlingen har blant annet en veiledende beretning, eksempel M-10, som gjelder forbehold om årsberetningen der selskapet ikke har opplyst om forutsetningen om fortsatt drift er til stede, noe som kreves etter rskl. § 3-3 a syvende ledd. Av eksempelet fremgår det at revisor skal uttrykke en konklusjon med forbehold om årsberetningen på følgende måte:

Årsberetningen inneholder ikke opplysninger om hvorvidt forutsetningen om fortsatt drift er til stede og lagt til grunn for utarbeidelsen av årsregnskapet slik regnskapsloven krever.

Basert på vår revisjon av årsregnskapet som beskrevet ovenfor, mener vi, med unntak av forholdet beskrevet i avsnittet ovenfor, at opplysningene i årsberetningen om årsregnskapet, forutsetningen om fortsatt drift [og forslaget til anvendelse av overskuddet / dekning av tap] er konsistente med årsregnskapet og i samsvar med lov og forskrifter. (DnR Kompetanse & Revisorforeningen, 2018, s. 67).

Den andre typen modifisert konklusjon, eksempel M-11, gjelder et forhold der styret ikke har oppfylt sin handleplikt etter aksjeloven § 3-5 samt opplysningsplikt i henhold til rskl. § 3-3 a. En forutsetning for eksempelet er at revisor har sendt nummerert brev om forholdet uten at selskapet har foretatt seg noe rundt handleplikten (DnR Kompetanse & Revisorforeningen,

2018, s. 69). Et nummerert brev er et brev der revisor påpeker feil og mangler som oppdages under revisjonen og som skal sendes til den revisjonspliktiges ledelse (Revisorloven, §§ 5-2 fjerde ledd og 5-4). I eksempelets tilfelle der foretaket ikke foretar seg noe rundt handleplikten rådes revisor til å utarbeide en konklusjon med forbehold om årsberetningen:

Årsberetningen inneholder ikke opplysninger om styrets handleplikt etter aksjeloven § 3-5, slik det kreves i regnskapsloven § 3-3a.

Basert på vår revisjon av årsregnskapet som beskrevet ovenfor, mener vi, med unntak av forholdet som beskrevet i avsnittet ovenfor, at opplysningene i årsberetningen om årsregnskapet, forutsetningen om fortsatt drift [og forslaget til anvendelse av overskuddet / dekning av tap] er konsistente med årsregnskapet og er i samsvar med lov og forskrifter. (DnR Kompetanse & Revisorforeningen, 2018, s. 70-71).

Av eksempelet fremgår det at revisor også bør kommentere forholdet under egen overskrift om “andre forhold”. Avsnittet skal inngå i revisjonsberetningen dersom revisor anser det som nødvendig å kommunisere et forhold som ikke blir presentert i årsrapporten, men som revisor vurderer som relevant for brukernes forståelse av revisjonen. Dette er fastslått i ISA 706 *Presiseringsavsnitt og avsnitt om “andre forhold” i den uavhengige revisors beretning*, punkt 10. Av eksempelet fremgår det at revisor bør uttale i avsnittet at “Selskapets reelle egenkapital er mindre enn halvparten av aksjekapitalen. Styret har ikke oppfylt sin handleplikt etter aksjeloven § 3-5.”

3.4 Ny revisorlov

Ny revisorlov forventes vedtatt i løpet av høsten 2020 og satt i kraft tidligst 1. januar 2021 (Revisorforeningen, 2020). Forslaget til ny lov innebærer at dagens § 5-1 om revisjonens innhold erstattes med ny § 9-7 om revisjonsberetning. Ny revisorlov § 9-7 annet og tredje ledd lyder som følger:

I revisjonsberetningen skal revisor

- a) navngi den reviderte, hvilket årsregnskap som er revidert, og hvilket regnskapsregelverk som er anvendt ved utarbeidelsen av årsregnskapet
- b) gi en beskrivelse av hva revisjonen har omfattet, der det minst skal opplyses hvilke revisjonsstandarder som er anvendt
- c) uttale seg om årsregnskapet etter revisors mening gir et rettviseende bilde i samsvar med det regnskapsregelverket som er benyttet og om det oppfyller gjeldende lovkrav. Revisors

konklusjon skal enten være uten forbehold, med forbehold eller negativ. Hvis revisor ikke har grunnlag for å konkludere, skal det opplyses at revisor ikke kan uttale seg

- d) ved bruk av presisering vise til forhold i årsregnskapet som revisor mener bør fremheves uten å ta forbehold
- e) opplyse om andre forhold som revisor på grunnlag av revisjonen anser at brukerne av revisjonsberetningen bør gjøres kjent med, herunder om det foreligger forhold som kan føre til ansvar for medlem av styret, bedriftsforsamlingen, representantskapet eller daglig leder
- f) uttale seg om årsberetningen etter revisors mening er konsistent med årsregnskapet og om årsberetningen inneholder de opplysninger som skal gis i henhold til gjeldende lovkrav
- g) basert på kunnskapen opparbeidet gjennom revisjonen av årsregnskapet angi om det er avdekket vesentlig feilinformasjon i årsberetningen og opplyse om arten av slik feilinformasjon
- h) uttale seg hvis det er vesentlig usikkerhet knyttet til hendelser eller forhold som kan gi grunnlag for betydelig tvil om den revidertes evne til fortsatt drift.

Annet ledd bokstav f og g gjelder på samme måte for informasjon som er publisert separat og henvist til i årsberetningen i henhold til regnskapsloven § 3-3 b om redegjørelse om foretaksstyring, § 3-3 c om redegjørelse om samfunnsansvar og eventuelt § 3-3 d om rapportering om betalinger til myndigheter m.v. (Prop. 37 LS, 2019, s. 247 og 248).

Ettersom ny revisorlov pr. i dag ikke er trådt i kraft legges nåværende lovgivning til grunn ved drøftelse av vår problemstilling. Det er imidlertid av interesse å belyse hva nytt lovkrav innebærer og hvilken innvirkning den nye revisorloven har på videre utvikling av revisors vurdering av store foretaks rapportering av samfunnsansvar.

3.5 Attestasjon av bærekraftsrapportering

Det er en økende tendens til at selskaper velger å innhente uavhengig attestasjon på sine bærekraftsrapporter (Robbestad, Stefano & Rosenblad, 2014, s. 47). Revisor kan gjennomføre slik attestasjon i tråd med den internasjonale standarden ISAE 3000 *Attestasjonsoppdrag som ikke er forenklet revisjon eller forenklet revisorkontroll av historisk finansiell informasjon*. Standarden er generelt utformet for ulike former for attestasjonsoppdrag, inkludert attestasjon av bærekraftsrapportering. Formålet med et slikt attestasjonsoppdrag er å konkludere på foretakenes redegjørelse av samfunnsansvar i eget dokument for å øke de tiltenkte brukernes tillit til informasjonen som fremgår (ISAE 3000, punkt 12). Standarden gir veiledning for attestasjonsoppdrag som skal gi enten betryggende

sikkerhet eller moderat sikkerhet (ISAE 3000, punkt 12 (i)). Ved attestasjon av foretaks redegjørelser om samfunnsansvar vil revisor søke å oppnå moderat sikkerhet. Dette innebærer at revisor i sin konklusjon skal uttrykke hvorvidt vedkommende, basert på de utførte handlinger og innhentede bevis, er blitt oppmerksom på forhold som gir grunn til å tro at informasjonen inneholder vesentlig feilinformasjon (ISAE 3000, punkt 12 (i) b). Revisor gjør på denne måten en utvidet vurdering som går grundigere til verks enn det som kreves i dag ved revisors vurdering av årsberetningens innhold. Slik attestasjon kan gi økt sikkerhet for at den attesterte informasjonen om bærekraft er dokumentert og riktig. Følgelig vil brukerne av årsrapporten få ytterligere tillit til informasjonen som fremgår (Robbestad et al., 2014, s. 47).

Oppsummering

Kapitlet tydeliggjør lovkrav knyttet til revisors oppgaver i forbindelse med vurdering av store foretaks rapportering av samfunnsansvar. Resultatet av vurderingen skal presenteres i en revisjonsberetning. I denne skal revisor konkludere i form av en skriftlig uttalelse på hvorvidt rapporteringen er i samsvar med lov og forskrift. Dersom revisor er av den oppfatning at redegjørelsene om samfunnsansvar ikke er i samsvar med lov og forskrift bør dette fremkomme i form av en konklusjon med forbehold. Hvordan store foretak skal rapportere om samfunnsansvar samt revisors krav til vurdering av rapporteringen er nå klart. For å belyse hvordan revisor vurderer store foretaks rapportering av samfunnsansvar i praksis er det benyttet ulike metoder. Neste kapittel redegjør for valg av metoder.

Kapittel 4. Metode og forskningsdesign

Formålet med kapittelet er å gi en oversikt og begrunnelse for hvilke metoder som er anvendt i oppgaven, og hvorfor disse er relevante for å besvare vårt forskningsspørsmål.

Innledningsvis omtales en dokumentanalyse som ble gjennomført for å få en forståelse for hvordan revisor kan vurdere foretakenes rapportering av samfunnsansvar. En begrunnelse for utvelgelsen av representative foretak samt en beskrivelse av forskningsinstrumentet i form av spesifikke kriterier som ble lagt til grunn for gjennomførelsen av analysen utdypes her.

Resultatet av dokumentanalysen danner grunnlaget for videre forskning, hvor individuelle dybdeintervjuer ble benyttet for å finne svar på hvordan revisor vurderer store foretaks rapportering av samfunnsansvar. Valget av informanter forklares før en gjennomgang av hvordan to intervjuguider ble utarbeidet som utgangspunkt for intervjuene. Ved gjennomføring av intervju stilles det krav til behandling av personopplysninger. Kapittelet avsluttes med å belyse hvordan personopplysningene er hensyntatt.

4.1 Dokumentanalyse

Dokumentanalyse er en metode som tar utgangspunkt i innsamling og analyse av informasjon. Som det fremgår av de foregående kapitlene stilles det spesifikke krav til store foretaks rapportering av samfunnsansvar samt til revisor ved sin vurdering av rapporteringen. Basert på forståelsen av revisors plikter for vurderingen av bærekraftsrapportering som ble opparbeidet gjennom kapittel 2 og 3, ble det foretatt en dokumentanalyse for å undersøke hvordan foretakene rapporterer i henhold til rskl. § 3-3 c i praksis. Formålet var i den forbindelse å tilegne seg kunnskap om kvaliteten på rapporteringen av samfunnsansvar i det norske næringsliv. Denne typen analyse er en form for kvantitativ metode da arbeidet innebærer en innsamling av data som uttrykkes i tall og mengdeenheter (Gripsrud, Olsson & Silkoset, 2016, s. 103).

For å undersøke innholdet i store foretaks rapportering av samfunnsansvar etter rskl. § 3-3 c første ledd ble det tatt utgangspunkt i foretakenes årsrapporter. Dette fordi selskapene som hovedregel rapporterer om samfunnsansvar i årsberetningen, en påkrevd del av årsrapporten. Det er gitt anledning for selskapene til å publisere bærekraftsrapporten i annet offentlig

tilgjengelig dokument, forutsatt at selskapet i sin årsberetning opplyser hvor man kan finne dokumentet. Dette fremgår av rskl. § 3-3 c femte ledd. Det betyr at vi, uavhengig av hvor rapporteringen er publisert, vil finne frem til denne ved å granske foretakenes årsrapporter. Ved å bruke foretakenes årsrapporter som utgangspunkt økes påliteligheten av undersøkelsen fordi formålet med årsrapporter er å gi informasjon om selskapets stilling til dets brukere og interessenter, uavhengig av vår undersøkelse. Det betyr at dataene ikke er innsamlet bare til vårt formål, slik at det ikke på noen måte er gitt oss anledning til å påvirke innholdet. Årsrapportene er følgelig en form for sekundærdata. Å gjennomføre dokumentanalysen basert på sekundærdata er tidsbesparende fordi dataene allerede foreligger, i motsetning til primærdata, hvor dataene innhentes selv. Innhenting av nye data spesifikt til analysen innebærer mer arbeid, men kan også gjøre det enklere å måle og følgelig trekke gode konklusjoner på bakgrunn av dataene (Gripsrud et. al., 2016, s. 69). Foretakenes rapportering av samfunnsansvar er imidlertid ment å oppfylle lovkravet slik at informasjonen som fremgår i årsrapportene likevel er tilpasset formålet med vår undersøkelse. Dette kan sies å gi en fordel ved at informasjonen, som i realiteten er sekundærdata, likevel har kvaliteter som primærdata.

4.1.1 Utvalg

Foretakenes årsrapporter skal i henhold til rskl. § 3-1 tredje ledd for hvert år fastsettes senest 30. juni i det etterfølgende år. Fordi denne oppgaven avlegges før fristen for publisering av årsrapportene gjeldende for regnskapsåret 2019, omfatter analysen årsrapporter for regnskapsåret 2018. Dette er de seneste publiserte årsrapportene som følgelig gir et mest mulig rettviseende bilde på hvordan store foretak i dag rapporterer vedrørende sitt samfunnsansvar etter rskl. § 3-3 c. For å finne analysens utvalg ble det tatt utgangspunkt i Kapital sin oversikt over Norges 500 største bedrifter i 2018 (Kapital, 2019). Kapital har utarbeidet og presentert en slik oversikt i over 40 år, og vi anså listen som en egnet kilde for å kunne foreta et utvalg av representative foretak.

Et utvalg på 50 foretak ville etter vår vurdering gi et rettviseende bilde for å kartlegge rapportering av samfunnsansvar for store foretak i Norge. Oversikten utgitt av Kapital er laget for å gi et tverrsnitt av norsk økonomi, slik at bedriftene på listen er både børsnoterte

selskaper, privateide selskaper, utenlandske datterselskaper, offentlige virksomheter og stiftelser (Kapital, 2019). Bare store foretak etter rskl. § 1-5 er underlagt kravet om rapportering av samfunnsansvar etter § 3-3 c. Følgelig er ikke alle selskapene på Kapital sin oversikt aktuelle ved gjennomføring av analysen. Vi startet derfor på toppen av listen og jobbet oss nedover for å finne de 50 største, norske børsnoterte selskaper som anses som store foretak og følgelig er underlagt kravet om bærekraftsrapportering etter § rskl. 3-3 c.

4.1.2 Utarbeidelse av kriterier

For å kunne vurdere og sammenligne store foretaks rapportering av samfunnsansvar etter rskl. § 3-3 c var det nødvendig å ha noen faste holdepunkter å knytte rapporteringen opp mot. Det ble i denne sammenheng utarbeidet et sett kriterier som vist i tabell 4.1. Kriteriene skulle brukes som et forskningsinstrument for å finne svar på hvordan store foretak forstår kravet og hva rapporteringen omfatter. Ved å formulere konkrete kriterier som alle de gjennomgåtte selskaperes årsrapporter ble vurdert opp mot ble det mulig å sammenligne rapporteringen på tvers av differanser i selskaperes plassering av informasjon. Ved utarbeidelsen ble det tatt direkte utgangspunkt i formuleringene som fremgår av rskl. § 3-3 c første ledd.

Bestemmelsens første ledd er delt opp og utgjør de tre kriteriene i tabellen; begrepene som fremgår av lovkravet er nevnt, redegjørelsen inneholder opplysninger om retningslinjer, prinsipper, prosedyrer og standarder, og foretaket vurderer sine resultater av arbeidet med å integrere hensynene. Formålet med å bruke kriterier som er tatt direkte ut fra lovkravets ordlyd er å fremskaffe mest mulig objektive resultater. Kriteriene utgjør minstekravet for hva store foretak skal rapportere om samfunnsansvar i tråd med rskl. § 3-3 c og gir et konkret utgangspunkt i prosessen med å forstå og vurdere rapporteringen sett opp mot lovkravet. Ved å ta utgangspunkt i de konkrete begreper som fremgår av lovkravet og aktivt brukte dets innhold som videre holdepunkt for vår vurdering, har vi et godt utgangspunkt for å kunne komme med en uttalelse om hvorvidt foretakene har rapportert på alle områder som skal rapporteres på. De vektlagte kriteriene ble formulert som følger:

	MENNESKE- RETTIGHETER	ARBEIDSTAKER- RETTIGHETER	SOSIALE FORHOLD	YTRE MILJØ	KORRUPSJON
BEGREPET ER NEVNT					
OPPLYSNINGER OM RETNINGSLINJER, PRINSIPPER, PROSEDYRER OG STANDARDER ER GITT					
SELSKAPET HAR REDEGJORT FOR HVORDAN DE ARBEIDER FOR Å OMSETTE RETNINGSLINJER, PRINSIPPER, PROSEDYRER OG STANDARDER TIL HANDLING OG GITT EN VURDERING AV SINE RESULTATER					

Tabell 4.1: Kriterier basert på krav til redegjørelser om samfunnsansvar etter rskl. § 3-3 c

Gjennom hele vurderingen av de 50 selskaperes årsrapporter ble de utarbeidede kriteriene brukt aktivt. Den systematiske gjennomgåelsen startet med å se på hvorvidt begrepene som fremgår av rskl. § 3-3 c første ledd var nevnt. Dette utgjorde første kriterium, “Begrepet er nevnt”, og kan være en indikator på hvorvidt foretakene er bevisst sitt ansvar om å redegjøre for samfunnsansvar etter rskl. § 3-3 c. Denne angrepsvinkelen anså vi som fordelaktig da det er nærliggende å tro at vi ved å finne hvor begrepene er nevnt også enklere kan finne opplysninger som kreves nevnt i kriterium to og tre. Annet kriterium rettet seg mot opplysninger tilknyttet de foregående begrepene, herunder retningslinjer, prinsipper, prosedyrer og standarder. Tredje kriterium bygger på de to foregående kriteriene og har til formål å avdekke hvorvidt selskapene har redegjort for og vurdert hvordan de arbeider for å omsette sine retningslinjer, prinsipper, prosedyrer og standarder til handling.

Formålet med å gjennomføre dokumentanalysen var å vurdere hvorvidt foretakenes redegjørelser om samfunnsansvar var i samsvar med rskl. § 3-3 c slik det kreves av revl. § 5-1. Dokumentanalysen inneholder imidlertid ikke en vurdering av hvorvidt det finnes informasjon som kan være vesentlig feil. Dette er vurderinger revisor vanligvis foretar seg basert på informasjon om selskapet som er opparbeidet før og underveis i revisjonen slik det fremgår av ISA 315 *Identifisering og vurdering av risikoene for vesentlig feilinformasjon gjennom forståelse av enheten og dens omgivelser* punkt A1. Vi har ikke slik inngående

kunnskap om selskapene som er vurdert i analysen. Dokumentanalysens funn presenteres i kapittel 5.

4.2 Individuelle dybdeintervjuer

Dybdeintervju er en relevant metode fordi det kan gi nyttig innsikt når man skal kartlegge hvilket innhold mennesker legger i ulike variabler, en form for kvalitativ metode (Gripsrud, Olsson & Silkoset, 2010, s. 96). Intervjuformen anvendes gjerne når temaet vanskelig lar seg behandle i spørreundersøkelser, eksempelvis grunnet temaets sensitivitet. Jo mer sensitivt temaet er, desto større grunn er det til å bruke individuelle intervjuer (Gripsrud et al., 2010, s. 90). Et viktig hensyn gjennomgående i oppgaven var at revisor ikke skulle ha en oppfatning av at formålet med vårt arbeid er å kritisere revisor. Bruk av dybdeintervju gir mulighet for dialog hvor åpenhet og forståelse kan uttrykkes. Samtidig gis revisor mulighet til å forklare beslutningene som tas i en vurderingsprosess og tanken bak dem. Dybdeintervjuer er imidlertid tidkrevende å gjennomføre. Selve intervjuet varer normalt mellom 1-2 timer, men det er det etterfølgende arbeidet som tar mest tid. Arbeidet innebærer store mengder materiale som skal transkriberes, tolkes og analyseres (Gripsrud et al., 2016, s. 116). Oppgavens sensitivitet er imidlertid av så stor betydning at dybdeintervju likevel ble anslått å være den foretrukne metode.

Vår oppgave søker å finne svar på hvordan revisor vurderer store foretaks rapportering av samfunnsansvar etter rskl. § 3-3 c. Som omtalt under punkt 4.1 om Dokumentanalyse ble det gjennomført en analyse hvor vi selv vurderte store foretaks rapportering knyttet opp mot lovkravet. Vi fant at flere foretak etter vår vurdering ikke kunne anses å oppfylle rapporteringskravet. Resultatene fra dokumentanalysen er nærmere omtalt i kapittel 5. Fordi vi ønsket å søke svar basert på kunnskapen som ble opparbeidet gjennom dokumentanalysen, ble en viktig forutsetning for å kunne gjennomføre intervjuene at revisor ble anonymisert. Ved å anonymisere revisor, som uttaler seg på vegne av et revisjonsselskap, ville det skape et tryggere rom for at intervjuobjektene ønsket å uttale seg om temaet. Et annet poeng er hensynet til revisors rolle som allmennhetens tillitsperson, som omtalt i kapittel 3.3.1 om God revisjonsskikk. En viktig vurdering i denne sammenheng var hvorvidt revisor ville være villig til å uttale seg i frykt for å skade sitt omdømme. Det forelå derfor en risiko for at revisor ikke

ville ønske å uttale seg om et slikt tema. Anonymisering var derfor et viktig virkemiddel også for å fjerne trusselen for at revisor kunne få konsekvenser for sine uttalelser.

Dybdeintervjuer kan gjennomføres med ulik grad av struktur. Dersom en strukturert form velges fullt ut, innebærer det at en intervjuguide utarbeides med identiske tema, spørsmål og rekkefølge. Dette sikrer at alle respondentene får mulighet til å uttale seg innenfor de samme områdene og gir følgelig et likt vurderingsgrunnlag etter endt intervjurunde. I motsatt ende av skalaen har vi ustrukturerte intervjuer. Her finnes ingen intervjuguide ettersom hovedfokuset er å få en naturlig samtale mellom intervjuer og intervjuobjekt. Resultatet blir en vurdering basert på helhetsinntrykket av respondenten. For å skape sammenlignbarhet og gode resultater stilles det imidlertid høye krav til en god tone og forståelse mellom intervjuer og respondent. Dette er et aspekt vi vurderte som risikabelt fordi kjemien kunne bli utslagsgivende for resultatene. En mellomting av de to omtalte formene er semistrukturert intervju. I et slikt intervju blir det tatt utgangspunkt i en intervjuguide, men det gis likevel rom til å variere spørsmålene og rekkefølgen på disse. Dette gjør at intervjuene kan tilpasses ettersom det alltid foreligger en risiko for mistolkning. Det er da anledning for intervjuer å omformulere spørsmålene for å styre respondenten mot temaet som undersøkes (Johannessen, Christoffersen & Tufte, 2011, s. 145). Den semistrukturerte formen for intervjuer ble derfor ansett som den mest fordelaktige ved utspørring om revisorenes vurdering av bærekraftsrapportering.

4.2.1 Valg av informanter

Ved utførelse av dokumentanalyse av 50 store norske foretak opparbeidet vi oss en oversikt over hvilke revisjonsfirma som sto bak revisjonen av årsrapportene. For å undersøke hvordan revisor vurderer store foretaks rapportering av samfunnsansvar var det naturlig å ta utgangspunkt i firmaene som sto bak revisjonen av foretakene vi selv hadde vurdert. Dette fordi firmaene forventes å ha gjennomgående kunnskap om temaet samt gode verktøy for å gjennomføre sin vurdering av informasjon som skal rapporteres i tråd med rskl. § 3-3 c første ledd. Vår oppfatning var derfor at dybdeintervju med representanter fra disse revisjonsfirmaene ville gi oss en dypere forståelse av vurderingen som blir foretatt, og i

hvilken grad rapporteringen eller mangel på denne vektlegges ved avleggelse av revisjonsberetning.

Det ble vurdert som helt avgjørende å få snakke med revisorer som har bred erfaring med vurdering av bærekraftsrapportering. Utvalget er derfor gjort ved en kombinasjon av snøballmetoden og kriteriebasert utvelgelse. Snøballmetoden går ut på å rekruttere informanter ved å forhøre seg gjennom andre om personer som kan være relevante å komme i kontakt med. Når utvelgelsen er kriteriebasert velges imidlertid informanter som oppfyller spesifikke kriterier, i vårt tilfelle revisorer (Johannessen et. al., 2011, s. 113). En risikovurdering var at revisorene ikke ønsket å la seg intervjuet grunnet temaets sensitivitet. Vi valgte derfor å ta kontakt med ansatte som til daglig jobber med bærekraft. Dette er typisk personer som er ansatt i en rådgiverfunksjon der de hjelper selskaper med å forbedre sin bærekraftsrapportering. De jobber ikke som revisorer selv og ble derfor primært ansett som et bindeledd for å komme i kontakt med relevante informanter. Vi anså dette som fordelaktig fordi slike rådgivere kan la seg engasjere av oppgavens problemstilling og derfor ønsker å bidra til å finne informanter til intervjuet gjennom sin kjennskap til hvilke revisorer som har erfaring på området og som følgelig kan bidra til vår forskning. Vi anså sjansen for å komme i kontakt med relevante respondenter som større ved bruk av denne metoden, i motsetning til om vi selv skulle velge ut og prøve å komme i kontakt med revisorene. Ved bruk av denne kombinasjonen av utvelgelse kom vi i kontakt med erfarne revisorer som har god kunnskap på området.

Ett av revisjonsfirmaene avsto imidlertid forespørselen om intervju. Avslaget ble begrunnet med at selskapet ikke har hatt selskaper som anses som store etter rskl. § 1-5 i sin kundeportefølje. De hadde derfor ingen erfaring med å vurdere rapportering av samfunnsansvar etter rskl. § 3-3 c. Vi finner svaret svært oppsiktsvekkende ettersom selskapet ble kontaktet nettopp fordi de har revidert selskaper som etter regnskapslovens bestemmelser faller inn under kriteriene for å være store foretak. Avslaget er derfor i seg selv et bidrag til forskningen vår og er inkludert i analysen som fremgår av kapittel 6.

Fremgangsmåten virket som ønsket, med unntak av avslaget, frem til 12. mars 2020. Grunnet stor spredning av koronaviruset, Covid-19, innførte regjeringen på denne datoen de strengeste

tiltakene norsk befolkning har opplevd i fredstid i et forsøk på å begrense virusets omfang. Skoler og barnehager ble stengt på dagen (Solberg, 2020). Det ble fremlagt anbefalinger om å ikke være flere enn fem personer samlet i en gruppe og krav til to meters avstand mellom enkeltpersoner (Helsedirektoratet, 2020b). I tillegg til en sterk oppfordring til hjemmekontor ga de nye forholdene næringslivet store utfordringer (Helsedirektoratet, 2020a). Den nye og ukjente hverdagen satte sine spor også i revisjonsselskapene med en omstilling til hjemmekontor kombinert med ytterligere press i det som allerede anses som den mest travle tiden av året for revisor. Dette innebar at revisorene ikke lengre hadde mulighet til å avsette tid til å snakke med oss. Fordi intervjuene er helt avgjørende for å forstå hvordan store foretaks rapportering av samfunnsansvar blir vurdert av revisor, ble det besluttet å avvente og la revisorene bli komfortable i ny hverdag før vi igjen tok kontakt. Håpet var at revisorene skulle få mer kontroll over situasjonen de nå var satt i og dermed ha ledig tid til å snakke med oss. Kombinert med å bruke kontakter i form av bekjente og fremtidige kolleger, fungerte strategien delvis. To av selskapene klarte ikke å finne tid til å stille til intervju. Det innebærer at ikke alle revisjonsselskapene som har avgitt revisjonsberetning for de 50 gjennomgåtte foretak har uttalt seg.

Underveis i intervjurunden ble vi oppmerksomme på at revisorene var delte i oppfatningen av hva vurderingsplikten i forbindelse med foretakenes bærekraftsrapportering omfatter. Grunnet uenighetene blant revisorene anså vi det som nødvendig å få en representant fra Revisorforeningen sitt syn på problemstillingen. Revisorforeningen driver kurs-, informasjons- og veiledningsvirksomhet og har en aktiv rolle i utviklingen av revisjonsfaget (Revisorforeningen, u.å.a). En representant fra foreningen ble derfor vurdert som å ha solid og nødvendig kunnskap til å kunne oppklare uenighetene uttrykt av revisorene.

Det ble gjennomført intervjuer med fire informanter. Tabell 4.2 presenterer informantenes erfaring og tittel i deres respektive selskaper. Representanten fra Revisorforeningen har over 30 års erfaring som ansatt i foreningen, mens de øvrige respondentene har tilsvarende lang erfaring som revisor. Vi anså derfor samtlige informanter for å ha kompetanse til å svare på hvordan revisor vurderer store foretaks rapportering av samfunnsansvar etter rskl. § 3-3 c.

RESPONDENT	ERFARING	TITTEL
A	32 ÅR	PARTNER, STATSAUTORISERT REVISOR
B	34 ÅR	PARTNER, STATSAUTORISERT REVISOR
C	40 ÅR	PARTNER, STATSAUTORISERT REVISOR
HARALD BRANDSÅS	31 ÅR	SENIORRÅDGIVER REVISORFORENINGEN

Tabell 4.2 Informantenes bakgrunnsvariabler

4.2.2 Utarbeidelse av intervjuguide til revisjonsfirmaene

For å gjennomføre de semistrukturerte dybdeintervjuene ble det utarbeidet en intervjuguide som utgangspunkt. Etersom representantene fra de ulike revisjonsselskapene er anonymisert i oppgaven var det nødvendig å utarbeide en standardisert intervjuguide som kunne brukes som utgangspunkt ved utførelsen av alle intervjuene. Spørsmålene i intervjuguiden ble delt inn i tre temaer med det formål å belyse ulike sider av problemstillingen knyttet til revisors vurdering av store foretaks rapportering av samfunnsansvar. Første tema tar først for seg informantens oppfatning av samfunnsansvar som begrep, for så å spørre om bruk av spesifikke fremgangsmåter i form av retningslinjer eller sjekklister i forbindelse med revisors vurdering av bærekraftsrapporteringen. Spørsmålene søker å finne svar på hvordan revisor går frem for å kontrollere at store foretak rapporterer i henhold til lov og forskrifter slik det kreves av revl. § 5-1 første ledd. Spørsmålene vil hjelpe med å øke forståelsen av hvordan bærekraftsrapporteringen i praksis blir vurdert.

Den andre delen av intervjuguiden omhandler spørsmål knyttet til funnene som ble gjort i dokumentanalysen, som drøftes i kapittel 5. Her søkte vi å finne svar på hvordan revisjonsselskapene vurderer bruken av konklusjon med forbehold om årsberetningen. Revisjonsfirmaenes erfaring rundt bruken av konklusjon med forbehold med hensyn på årsberetningen kan gi innsikt i hvordan brukerne av årsrapportene er ment å forstå det som fremgår av revisjonsberetningen. Som omtalt i kapittel 2.2 om Veiledninger var utforming av bærekraftsrapporter i tråd med Global Compact eller GRI godkjent som alternative måter å

oppfylle rapporteringskravet i rskl. § 3-3 c frem til regnskapsåret 2018. I den forbindelse er det interessant å finne ut hvordan revisorene selv har innrettet seg for å kontrollere at selskapene som fortsatt benytter seg av veiledningene fremdeles oppfyller minstekravet i sine bærekraftsrapporter i henhold til rskl. § 3-3 c.

Tredje og siste tema knytter seg til spørsmål om ny revisorlov og utviklingen fremover med et ønske om en internasjonal standard. Formålet med spørsmålene er å få økt forståelse av hvordan revisorene vurderer bærekraftsrapporteringens status i fremtiden. Klima og bærekraft blir et stadig viktigere rapporteringsområde for selskaper da investorer ikke lengre har sitt fokus bare på den finansielle rapporteringen. Dermed er det relevant å undersøke hvordan informantene oppfatter at vurderingen av selskapenes bærekraftsrapportering kan utvikles videre.

4.2.3 Utarbeidelse av intervjuguide til representant fra Revisorforeningen

Da det ble bestemt at vi ønsket å få Revisorforeningens synspunkt på hva revisors vurderingsplikt i forbindelse med foretakenes bærekraftsrapportering omfatter, valgte vi å ta utgangspunkt i intervjuguiden som ble utformet til revisorene. Spørsmålene i revisorenes intervjuguide ble derfor omformulert slik at disse ble relevante å svare på fra representantens ståsted. For å skape sammenlignbarhet mellom informasjonen som fremkom fra intervjuene med revisorene og representanten ble det ikke tillagt nye spørsmål, men også samtalen med representanten ble gjennomført i semistrukturert form for å opprettholde muligheten til å stille oppfølgings spørsmål dersom det ble nødvendig.

4.3 Personvern og etikk

Før intervjuprosessen startet ble det bestemt at vi ønsket å ta lydopptak av intervjuene. Lydopptak er et godt hjelpemiddel for å sikre flyt og kjemi under intervjuet, i motsetning til å transkribere i sanntid. Dessuten ble det ansett som viktig å ha mulighet til å høre intervjuet ordrett i ettertid for å sikre at informasjon ikke ble misforstått. Dette er spesielt viktig når informantene uttaler seg om sine tolkninger av lovkrav. Lydopptak regnes som registrering og lagring av personopplysninger ettersom stemmen til en person i seg selv kan være en personopplysning (Datatilsynet, u.å.). For å understreke at informantenes integritet og

personvern respekteres, er Universitetet i Agder (UiA) sine retningslinjer for behandling av personopplysninger fulgt. I henhold til retningslinjene har enhver studentoppgave meldeplikt til Norsk senter for forskningsdata (NSD) dersom personopplysninger blir behandlet, både direkte og indirekte, underveis i arbeidet (UiA, u.å.). Oppgaven ble derfor sendt inn og godkjent av NSD.

Samtlige informanter ble tilsendt et informasjonsskriv i forkant av intervjuene for å informere om deres rettigheter. Skrivet inneholder en formell forespørsel om å delta i et intervju og opplyser om hvordan personopplysninger blir behandlet. Informantene ble informert om deres rett på innsyn i opplysningene som lagres og hvordan lydopptak blir destruert ved ferdigstillelse av oppgaven. Det understrekes at informantene når som helst har anledning til å trekke seg uten krav til å oppgi grunn.

Revisorene ble informert om at deres bidrag i sin helhet ble anonymisert. Representanten fra Revisorforeningen samtykket til bruk av sitt navn og er følgelig ikke anonymisert. Samtlige har godkjent bruk av lydopptak, og ingen har benyttet seg av muligheten til å trekke sitt bidrag.

Oppsummering

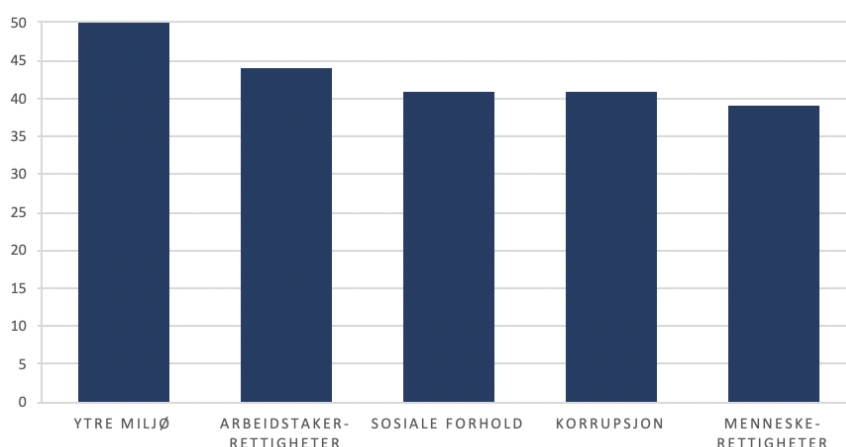
Kapittelet gir en oversikt over hvilke metoder som etter vår vurdering er egnet for å svare på oppgavens problemstilling. Her fremgår det at bruk av dokumentanalyse ble viktig for å skape en forståelse for hvordan store foretak i praksis rapporterer i henhold til rskl. § 3-3 c. Funnene fra analysen dannet et viktig utgangspunkt for utarbeidelse av spørsmål til våre informanter ved gjennomførelse av dybdeintervju. Resultatet av dokumentanalysen gjennomgås i sin helhet i neste kapittel.

Kapittel 5. Dokumentanalyse av store foretaks rapportering av samfunnsansvar

Formålet med kapittelet er å presentere resultatene av dokumentanalysen for å kartlegge store foretaks rapportering av samfunnsansvar etter rskl. § 3-3 c. For å gjennomføre dokumentanalysen var det nødvendig å utarbeide et sett kriterier som forskningsinstrument. Kriteriene skulle brukes som en “sjekkliste” som dannet grunnlag for å forstå i hvilken grad store foretak rapporterer på de områder som lovkravet omfatter. Kapittel 4 redegjorde for valg av kriterier og utarbeidelsen av disse. Resultatene fra kartleggingen presenteres i det følgende. Avslutningsvis drøftes funnene fra dokumentanalysen sett i lys av revisors plikter ved vurderingen av store foretaks rapportering av samfunnsansvar.

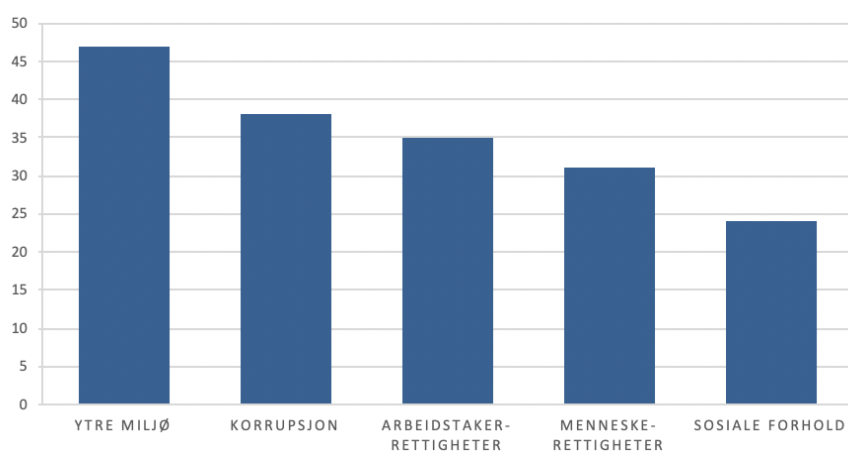
5.1 Dokumentanalysens funn om vurdering av rapportering av samfunnsansvar

Resultatene fra dokumentanalysen viste stor spredning i foretakenes rapportering. Funnene vi gjorde avdekket at det i mange tilfeller gis lite konkret informasjon og at selskapenes formuleringer er svært varierende. Det var likevel en gjennomgående trend at foretakene var best på rapportering om “ytre miljø”, ofte slik at rapporteringen på området inneholdt reflekterte redegjørelser for hvordan foretaket arbeider for å redusere sitt klimaavtrykk. Dette var imidlertid det eneste av de fem begrepene som alle 50 foretak hadde inkludert i sin bærekraftsrapportering.



Figur 5.1: Antall foretak som nevner begrepet

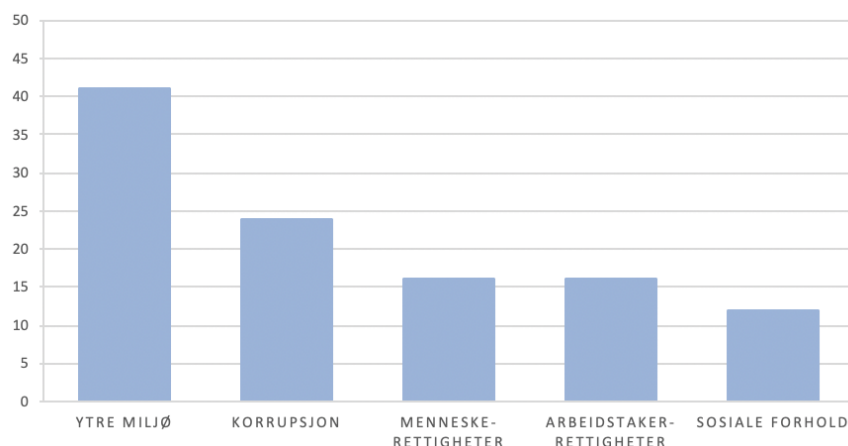
Som det fremgår av figur 5.1 nevnte 44 selskaper begrepet “arbeidstakerrettigheter” og 41 nevnte “korrupsjon”. Begrepet “sosiale forhold” er etter vår vurdering i større grad enn de ovennevnte begreper gjenstand for skjønn. 41 selskapers rapportering av helse, miljø og sikkerhet og annen nærliggende ordbruk har derfor blitt ansett som å oppfylle kravet til rapportering av sosiale forhold. Blant de fem begrepene var “menneskerettigheter” det begrepet som færrest selskaper hadde nevnt. At 39 av 50 selskaper omtalte begrepet er likevel en høy andel. At flertallet av foretakene hadde inkludert begrepene i sine bærekraftsrapporter er en indikasjon på at foretakene er sitt rapporteringsansvar bevisst. Det begrunnes med at begrepene som er nevnt i redegjørelsene er de samme begrepene som rskl. § 3-3 c bruker.



Figur 5.2: Antall foretak som har opplysninger om retningslinjer, prinsipper, prosedyrer og standarder

Neste kriterium så på antall foretak som hadde opplysninger om retningslinjer, prinsipper, prosedyrer og standarder om de fem begrepene. Som eksempel hadde ett av foretakene listet opp innføringsaktiviteter som de i løpet av året hadde implementert. Her hadde foretaket gitt opplysninger om hvilke aktiviteter selskapet fokuserte på i tilknytning samtlige av begrepene som rskl. § 3-3 c legger til grunn, samt utdypet hvordan aktivitetene ble gjennomført. Vi anser informasjon av slik art for å oppfylle kravet om å opplyse om retningslinjer, prinsipper, prosedyrer og standarder. En del av foretakene hadde redegjort for slike opplysninger i det vi anser for å være tilfredsstillende grad. Totalt sett synker likevel antall foretak som etter vår vurdering oppfyller annet kriterium, sett opp mot antall foretak som oppfyller første kriterium. 47 selskaper redegjorde for retningslinjer, prinsipper, prosedyrer og standarder om begrepet “ytre miljø”. Tilsvarende rapporterte 38 selskaper om “korrupsjon”, 35 om “arbeidstakerrettigheter”, 31 om “menneskerettigheter” og 24 om “sosiale forhold”. Igjen skiller redegjørelsen om ytre miljø seg ut, hvor flesteparten av selskapene oppfyller også

annet kriterium. Fallet i antall foretak som oppfyller kriteriet i forhold til første kriterium er imidlertid merkbart.



Figur 5.3: Antall foretak som har redegjort for hvordan de arbeider for å omsette retningslinjer, prinsipper, prosedyrer og standarder til handling samt gitt en vurdering av sine resultater

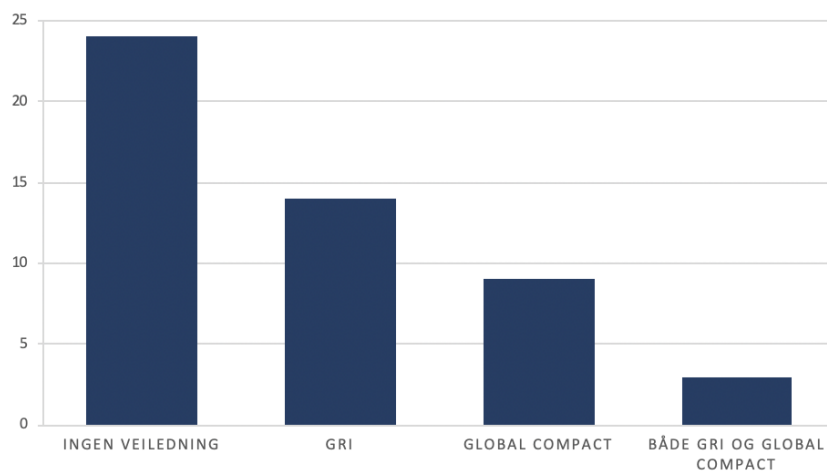
Siste kriterium ser på antall foretak som har redegjort for hvordan de arbeider med å omsette sine retningslinjer, prinsipper, prosedyrer og standarder til handling samt en vurdering av sine resultater. Kriteriet hadde eksempelvis ett av foretakene oppfylt ved å redegjøre for hvilke investeringer selskapet gjorde for å sikre bærekraftig produksjon. Påfølgende målinger viste hvorvidt investeringene hadde gitt resultater, for eksempel i form av lavere utslipp sammenlignet med tidligere år. Totalt sett inneholdt kun om lag 40 prosent av de gjennomgåtte foretakenes årsberetninger redegjørelser for hvordan de arbeider for å omsette retningslinjer og prosedyrer til handling samt vurdering av sine resultater. Kun 12 av foretakene oppfylte tredje kriterium knyttet til begrepet “sosiale forhold”, hvilket var det laveste. 16 foretak ble vurdert til å oppfylle kriteriet knyttet til “menneskerettigheter” og “arbeidstakerrettigheter”, 24 oppfylte kriteriet relatert til “korrupsjon” mens 41 foretak redegjorde for sitt arbeid og resultater knyttet til “ytre miljø”.

Det lave antallet foretak som oppfyller tredje kriterium er bemerkelsesverdig. Likevel fant vi at alle 50 foretak som ble gjennomgått har fått umodifisert konklusjon om årsberetningen av revisor. Dette finner vi meget interessant. Det står eksplisitt i revisorloven at revisor ved utførelsen av revisjonen skal vurdere om opplysninger som fremgår av selskapets redegjørelse for samfunnsansvar etter rskl. § 3-3 c første ledd er i samsvar med lov og forskrifter (Revisorloven, 1999, § 5-1). Vi stiller spørsmålsteget til at selskaper som etter vår

vurdering har utelatt begreper og opplysninger som kreves av rskl. § 3-3 c likevel har fått umodifisert konklusjon om årsberetningen av revisor. Funnet indikerer at foretakene i praksis ikke får konsekvenser for å unnlate opplysninger som kreves redegjort for. Dette innebærer følgelig at revisorene som har avgitt umodifisert konklusjon om årsberetningen til selskaper som har utelatt opplysninger ikke kan anses å ha oppfylt sin plikt til å uttale seg om manglende oppfyllelse av minstekravet til redegjørelsen i tråd med revl. § 5-6 fjerde ledd nr. 4. Funnet danner grunnlaget for intervjuene med revisorer og en representant fra Revisorforeningen som presenteres i kapittel 6.

5.2 Dokumentanalysens funn om rapportering etter internasjonale veiledninger

Et funn som ble gjort ved gjennomførelsen av dokumentanalysen var at flere av foretakene baserer sin samfunnsrapportering på en eller flere internasjonale veiledninger, med hovedvekt på FNs Global Compact og offentlig rapport innenfor rammeverket til GRI. Som omtalt i kapittel 2.2 om Veiledninger var bærekraftsrapporter utformet i tråd med Global Compact eller GRI frem til regnskapsåret 2018 godkjent som alternative måter å oppfylle rapporteringskravet etter rskl. § 3-3 c. Finansdepartementet valgte imidlertid å fjerne anledningen til å oppfylle rapporteringskravet ved å rapportere etter de to internasjonale veiledningene for årsrapporter avlagt fra regnskapsåret 2018. Figur 5.4 viser en oversikt over antallet selskaper som rapporterer etter de to internasjonale veiledningene. Vår analyse omfatter årsrapporter for regnskapsåret 2018 fordi disse er senest avlagt og dermed gir et mest mulig rettviseende bilde på hvordan store foretak pr. i dag rapporterer på området samfunnsansvar etter rskl. § 3-3 c. Dette betyr at selskapenes rapportering etter de tidligere godkjente veiledningene ikke uten videre kan sies å oppfylle kravet til minimumsopplysninger i tråd med rskl. § 3-3 c.



Figur 5.4: Antall foretak som bruker veiledninger i sin rapportering av samfunnsansvar

Av 50 selskaper rapporterte hele 26 etter FNs Global Compact, GRI eller begge. Selv om noen av disse hadde det vi vurderte som fullgod rapportering i henhold til de tre utvalgte kriteriene, så vi en klar tendens til at flertallet begrenset rapporteringen til å opplyse om at de hadde retningslinjer tilknyttet hensynene, men med manglende informasjon om videre vurdering av sine resultater. Dette til tross for at rapportering etter FNs Global Compact og GRI ikke lenger er å anse som fullgodt alternativ til å oppfylle rapporteringskravet i rskl. § 3-3 c. Funnene taler for at departementets innstramming i form av å ikke lenger godkjenne rapportering etter de to veiledningene med mindre kravet i rskl. § 3-3 c oppfylles, ikke har ført til at selskapene har foretatt justeringer for å påse at deres bærekraftsrapportering oppfyller kravet til minimumsopplysninger. En undersøkelse gjennomført av Deloitte i 2019 viser lignende funn. Revisjonsselskapet sammenlignet Norges 50 største foretaks bærekraftsrapportering fra 2017 med 2018. Resultatene viste at foretakenes rapportering var relativt uendret fra året før, og at det fremdeles foreligger utydelig eller manglende informasjon blant annet om hvordan foretakene vil oppnå sine mål (Fredriksen et. al., 2019, s. 26).

5.3 Revisors beretning

Som det fremgår av kapittel 5.1 om Dokumentanalysens funn om vurdering av rapportering av samfunnsansvar har alle de 50 undersøkte foretakene fått umodifisert konklusjon om årsberetningen i sine revisjonsberetninger. Vi finner det bemerkelsesverdig at bærekraftsrapporteringen blant store norske foretak kan være avvikende fra innholdet i kravet i rskl. § 3-3 c, men at revisor i sin beretning likevel kan godkjenne rapporteringen fullt ut.

Eksempelvis ble de tre utarbeidede kriteriene i en årsrapport oppfylt bare for ett av fem begreper. I en annen rapport ble kun et par av de fem begrepene nevnt, slik at første kriterium bare kunne anses delvis oppfylt. Videre fulgte heller ikke opplysninger om retningslinjer, prinsipper, prosedyrer og standarder samt vurdering av resultater for de begrepene som var nevnt. For noen årsrapporter var alle begrepene nevnt, men påfølgende opplysninger og vurderinger var utelatt. Resultatene indikerer at ikke alle 50 foretakene kan sies å ha oppfylt sin rapporteringsplikt, noe som etter vår vurdering ville være forhold som revisor burde kommentert i sin beretning.

Som omtalt i kapittel 3.3 om Revisjonsberetning skal revisor uttale seg om informasjonens vesentlighet både i sin uttalelse om øvrige forhold og konklusjonen om årsberetningen. Kravet om vesentlighet innebærer at foretakenes redegjørelser om samfunnsansvar kan være konsistent med årsregnskapet selv om kriteriene i rskl. § 3-3 c ikke er oppfylt. Dette betyr at revisor kan uttale at bærekraftsrapporteringen ikke inneholder vesentlig feilinformasjon og følgelig ikke har noe å rapportere i så henseende om øvrig informasjon. Revisorloven krever imidlertid at revisor også skal kontrollere hvorvidt selskapenes rapportering av samfunnsansvar er i tråd med rskl. § 3-3 c. Dersom foretakene ikke oppfylder kriteriene til redegjørelse av samfunnsansvar mener vi at dette er et forhold som revisor bør kommunisere til regnskapsbrukerne uavhengig av hvilken konklusjon revisor har kommet frem til i sin uttalelse om øvrig informasjon. Dersom revisor hadde tatt utgangspunkt i eksemplene som redegjort for i kapittel 3.3.3 om Modifisert konklusjon om årsberetningen kunne revisor under uttalelsen om andre lovmessige forhold eksempelvis utformet en konklusjon med forbehold om årsberetningen tilsvarende:

Årsberetningen oppfylder ikke minimumskravet til opplysninger som kreves av regnskapsloven § 3-3 c første ledd som omhandler foretakets samfunnsansvar.

Basert på vår revisjon av årsregnskapet som beskrevet ovenfor, mener vi, med unntak av forholdet som beskrevet i avsnittet ovenfor, at opplysningene i årsberetningen om årsregnskapet, forutsetningen om fortsatt drift [og forslaget til anvendelse av overskuddet / dekning av tap] er konsistente med årsregnskapet og er i samsvar med lov og forskrifter.

Det ville vært urimelig om revisor i konklusjonen om årsregnskapet skulle gitt forbehold på grunnlag av kravet om rapportering av samfunnsansvar etter rskl. § 3-3 c alene. Som det fremgår av kapittel 3.3 om Revisjonsberetning følger ikke samme krav til vurdering av årsberetning som til revisjon av årsregnskap. Rapportering av samfunnsansvar faller inn

under førstnevnte kategori, og pålegger revisor etter revl. § 5-1 bare å vurdere om opplysningene i årsberetningen er i samsvar med lov og forskrift, samt konsistent med årsregnskapet. Forhold om årsberetningen skal kommenteres under egen overskrift “uttalelse om andre lovmessige krav” og skal *ikke* inngå som en del av revisjonsberetningens “uttalelse om revisjonen av årsregnskapet”. På denne måten separeres konklusjonen om årsregnskapet fra konklusjonen om årsberetningen. Slik kan revisor tydelig kommunisere at forholdet retter seg mot årsberetningen konkret, og ikke nødvendigvis de resultater som fremgår av selskapets årsregnskap. Basert på de lovfestede krav om revisjon av årsberetning og resultatene som fremgår av dokumentanalysen mener vi at en slik løsning kan være aktuell ved revisors vurdering av rapportering av samfunnsansvar i tråd med rskl. § 3-3 c.

Oppsummering

Kapittel 5 presenterte resultatene av dokumentanalysen og har belyst problematiske sider med funnene som ble gjort. Analysen ble gjennomført for å kartlegge store foretaks rapportering av samfunnsansvar etter rskl. § 3-3 c. Av analysen kom det blant annet frem at flere av årsberetningene etter vår vurdering inneholder mangler i form av utelatelser av sentrale begreper eller mangel på redegjørelser for hvordan selskapet arbeidet for å integrere hensynene etter rskl. § 3-3 c. Hvordan slik mangel på redegjørelse etter vår vurdering burde presenteres i revisjonsberetningen ble avslutningsvis foreslått. Gjennomføringen av dokumentanalysen bidro til å skaffe en overordnet forståelse av nivået på store foretaks rapportering av samfunnsansvar. Funnene i dokumentanalysen dannet grunnlaget for individuelle dybdeintervjuer med kompetente revisorer. For å få en dypere forståelse for hvordan vurderingen av kvaliteten på denne rapporteringen i praksis skjer, er det naturlig å søke svar hos revisjonsfirmaer som foretar slike vurderinger. Neste kapittel presenterer resultatene av dybdeintervjuene. Resultatene drøftes opp mot oppgavens problemstilling og diskuteres i tilknytning teorien i kapittel 2 og 3, og dokumentanalysen.

Kapittel 6. Presentasjon og analyse av dybdeintervjuer

Formålet med dette kapittelet er å presentere og drøfte resultatene fra intervjuene med revisorene og representanten fra Revisorforeningen. Hensikten er å søke svar på hvordan revisor vurderer store foretaks rapportering av samfunnsansvar etter rskl. § 3-3 c. Resultatene fra dybdeintervjuene analyseres mot teori og kunnskap som ble opparbeidet gjennom arbeidet med dokumentanalysen av 50 store foretak. Søkelyset rettes mot de tre områdene som har pekt seg ut som særlig relevante; revisors vurdering av bærekraftsrapportering, hvordan revisor kan bidra til å formidle informasjon om foretakenes rapportering av samfunnsansvar, og til slutt ny revisorlov og utviklingen fremover. Det første aspektet omhandler revisors erfaring med å vurdere store foretaks rapportering av samfunnsansvar. Deres erfaring på området er relevant for å skape en forståelse for dagens kompetansenivå på samfunnsansvar i næringslivet. Neste tema knytter seg til revisjonsberetningen spesifikt. Her stilles det spørsmål til hvordan revisor gjennom revisjonsberetningen kan bidra til å formidle informasjon om store foretaks rapportering av samfunnsansvar, legge ytterligere press på selskapene og avdekke manglende rapportering. Siste del tar for seg utviklingen videre for å finne ut hvilke tanker revisor selv har rundt hva som kreves for å øke revisorenes fokus på bærekraftsrapportering.

6.1 Revisors vurdering av bærekraftsrapportering

Informantene ble innledningsvis spurt hvordan de oppfatter begrepet samfunnsansvar og hvordan de opplever kompetansenivået på samfunnsansvar i de store foretakene. Respondent A tar utgangspunkt i revisorloven og tolker samfunnsansvar for revisor som å utøve sin rolle med høy grad av integritet og objektivitet. Mens respondent A i stor grad fokuserer på revisors spesifikke samfunnsansvar fremfor begrepets generelle betydning, oppfatter respondent B på sin side at det ligger i begrepets natur at samfunnsansvar innebærer å ta ansvar for samfunnet. Respondenten poengterer også at bærekraft forstås som et synonymt begrep. Denne forståelsen deler også respondent C, som spesifikt viser til regnskapslovens bestemmelse om samfunnsansvar og FNs bærekraftsmål, men i den videste forstand oppfatter at samfunnsansvar dreier seg om å bidra til å skape en bedre verden. Respondent B og C sine forståelser av begrepet er i tråd med teorien vi har lagt til grunn ved vår vurdering av store foretaks rapportering av samfunnsansvar, som redegjort for i kapittel 2.1 om Redegjørelse av samfunnsansvar.

Respondent A og B er samstemte i oppfatningen om at kompetansenivået på samfunnsansvar i de store foretakene er svært variert. Revisorenes oppfatning samsvarer med funnene som ble gjort i dokumentanalysen av 50 store norske foretak på børs som omtalt i kapittel 5, som indikerte stor spredning i foretakenes rapportering. Respondent A understreker at det er vanskelig å generalisere kompetansenivået ettersom det er mange faktorer som spiller inn for de ulike selskapene. Blant annet trekkes eierskap inn som et eksempel på en faktor, der respondenten mener at de store selskapene med staten som hovedeier ofte har en mer moden og tydeligere forståelse for samfunnsansvar enn privateide selskaper. Videre blir selskaper som har et sterkt forhold til forbrukere, eksempelvis gjennom detaljhandel eller som en merkevare forbrukere har sterk tilknytning til, trukket frem som en gruppe selskaper som i løpet av de siste årene har økt sitt fokus på bærekraftsrapportering parallelt med forbrukernes stadig større forventninger til samfunnsansvar. Respondenten oppsummerer med at de selskapene som mannen i gaten ikke har et nært forhold til derfor ofte kan slippe unna med manglende rapportering av samfunnsansvar. Generelt oppfatter revisoren at det har blitt et mye større fokus på samfunnsansvar, og dette fokuset blir stadig større for hvert år som går.

Harald Brandsås i Revisorforeningen deler respondentens oppfatning. Han uttaler at det i løpet av de to siste årene har skjedd en voldsom endring i selskapenes holdning til samfunnsansvar, noe som etter hans oppfatning til dels skyldes at investorer og andre interessenter nå har begynt å etterlyse bærekraftsrapportering. Dette er et område som ikke har fått særlig oppmerksomhet fra investorer tidligere.

Respondent B er enig i at fokuset de senere år har økt, og mener at flere selskaper nå får øynene opp for bærekraftsrapportering. Dette mener revisoren i stor grad skyldes at fokus på samfunnsansvar har blitt en trend som alle vil ta del i. Det vil imidlertid etter respondentens syn være kostbart for selskapene å faktisk ta tak i sitt samfunnsansvar, fremfor å publisere en rapport på hjemmesiden bare fordi det er en trend. Funnene i dokumentanalysen tydet på at flere selskaper rapporterte mye om samfunnsansvar på et generelt nivå, men lite spesifikt i henhold til temaene som fremgår av rskl. § 3-3 c. Dette underbygger respondent B sin oppfatning om at selskapene publiserer rapporter i tråd med trenden fremfor å faktisk ta tak i sitt samfunnsansvar. Respondent C uttaler på sin side at kompetansenivået blant de store virksomhetene oppleves som høyt. Det store fokuset på samfunnsansvar forklarer revisoren at trolig skyldes at selskapene har forstått at å formidle et ønske om å bidra til en bedre verden vil hjelpe dem på veien mot å rekruttere og beholde talenter i sitt selskap, særlig blant den

ynge generasjonen. Dersom det er slik at bærekraftsrapportering i stadig økende grad blir viktig for selskaper, investorer og andre interessenter, er det vesentlig å stille spørsmål til om temaet burde få økt oppmerksomhet også under revisjonen av store foretak.

Revisorforeningen uttaler at de ønsker at revisorer skal være pådrivere for bærekraft i norske bedrifter (Revisorforeningen, u.å.c). Våre informanter ble i den sammenheng spurt i hvilken grad de oppfatter at revisorer i deres selskaper fokuserer på bærekraftsrapporteringen til foretakene under revisjonen. Respondent C oppfatter at vedkommendes respektive revisjonsselskap er opptatt av hva foretakene rapporterer om sitt samfunnsansvar, der selskapets spesialister på bærekraft leser over det foretakene rapporterer for å kontrollere at det som beskrives tilfredsstillende kravene som er satt. Respondent A uttaler en opplevd forskjell som avhenger av kundens eget fokus. Flere revisjonskunder profilerer seg på bærekraft og bruker dette i markedsføring og kommunikasjonsarbeid som en måte å skille seg ut fra konkurrentene på. Revisorene som er ansvarlige for disse kundene blir opplevd som å utfordre selskapet til å integrere det som fremgår i årsrapporten at de gjør knyttet til samfunnsansvar i alle ledd. I de selskapene hvor bærekraft ikke er et stort tema mener imidlertid respondenten at revisorene heller ikke fokuserer på rapporteringen av samfunnsansvar i stor grad. Rapportene blir kontrollert opp mot en sjekkliste i form av at revisor ser gjennom rapporten og etterser at det som skal fremgå i en slik rapport faktisk er der. Utover dette gjøres lite. Dette uttaler respondenten at sannsynligvis skyldes at revisor ikke skal uttale seg om innholdet i bærekraftsrapportene.

Respondent B oppfatter på sin side at fokuset på foretakenes rapportering av samfunnsansvar blant revisorene i sitt selskap trolig ikke er særlig stort, da dette ligger på siden av det respondenten betegner som revisors oppgave. Fokuset øker imidlertid i takt med at selskapets egne rådgivere som jobber med bærekraftsrapportering stiller krav til at også revisorene skal fokusere på dette. Det som er påfallende i denne sammenheng er at revisorforeningen trekker revisorene frem som ønskede pådrivere, men at revisorene i realiteten lar selskapene og deres engasjement knyttet til sitt samfunnsansvar være de virkelige pådriverne. Slik eksisterer det et gap mellom revisorforeningens forventning til revisorene og det som er realiteten.

Brandsås erkjenner at fokuset på bærekraft blant revisorene ikke er særlig stort. Han oppfatter at de store revisjonsselskapene nå begynner å få et bevisst forhold til at de må se på klientenes bærekraftsrapporter, men at de mindre revisjonsselskapene oppfatter at dette er et område som ikke er relevant for dem. I kapittel 4.2.1 om Valg av informanter fremkom det at

ett revisjonsselskap ikke ønsket å stille til intervju fordi de etter deres syn ikke hadde klienter som ble ansett som store. De hadde følgelig ikke erfaring med vurdering av redegjørelser om samfunnsansvar i tråd med rskl. § 3-3 c. En nærmere gjennomgang viste at revisjonsselskapet har revidert et selskap i 2018 som har obligasjoner på Oslo Børs, og følgelig oppfyller kravet til å være et stort selskap i tråd med rskl. § 1-5. Selskapet var blant dem som viste dårligst bærekraftsrapportering i dokumentanalysen. Dette er ifølge Brandsås et tilfelle hvor revisjonsselskapet ikke er bevisst sitt ansvar om å vurdere selskapers redegjørelser om samfunnsansvar. Denne bevisstgjøringen prøver Revisorforeningen å skape gjennom dialog og veiledning i møter med revisjonsselskapene, et tiltak Brandsås oppfatter som å virke godt.

Informantene ble spurt om hvor mye tid de vil anslå at revisorer i deres respektive selskaper bruker på å kontrollere at rapporteringen av samfunnsansvar er i tråd med lovkravet. Respondent A uttaler at det ikke brukes særlig mye tid på en gjennomsnittlig bærekraftsrapport. Rapporteringen blir gjennomlest for å sikre at informasjonen som kreves etter rskl. § 3-3 c er gitt, samt at informasjonen er konsistent med det som fremgår av årsregnskapet. Med mindre revisor kommer over elementer som tydelig ikke er i tråd med lovkravet brukes imidlertid ikke mye tid på å lese over innholdet. Dette samsvarer i stor grad med respondent B sitt resonnement, som uttaler at revisors primære oppgave er å kontrollere opplysningene som fremgår av årsregnskapet. I og med at det sjeldent står noe om selskapenes samfunnsansvar i årsregnskapet, brukes det derfor lite tid på å se over rapporteringen utover å huke av på en sjekkliste at selskapet har en slik redegjørelse om samfunnsansvar. Respondent C anslår at de bruker rundt ti timer på en slik kontroll som, i likhet med selskapet til respondent B, tar utgangspunkt i en sjekkliste.

Revisorforeningen har laget en sjekkliste som revisor kan ta utgangspunkt i ved vurderingen av informasjonen i foretakenes årsberetning. Sjekklisten ble presentert i kapittel 3.2 om Revisorforeningens sjekkliste for årsberetningskrav. Brandsås i Revisorforeningen uttaler at de lager sjekklister på de aller fleste komponentene som revisor skal kontrollere. I sjekklstens punkt 22 fremgår spesifikt krav til vurdering av store foretaks rapportering av samfunnsansvar (Revisorforeningen, 2019b, s. 5 og 6). Våre informanter ble spurt i hvilken grad de benytter Revisorforeningens sjekkliste aktivt i revisjonen. Dersom denne ikke brukes, ønsket vi å finne svar på hvordan revisor sikrer at kravene til rapportering av samfunnsansvar overholdes. Respondent B bekrefter at dens respektive revisjonsselskap bruker Revisorforeningens sjekkliste.

Respondent A uttaler at selskapet benytter en sjekklister, men at respondenten er usikker på om det er Revisorforeningens sjekklister eller om den er utarbeidet innad i selskapet.

Revisjonsselskapet til respondent C har selv utarbeidet en egen sjekklister til det aktuelle formål. Både respondent A og C uttaler at deres sjekklister tar utgangspunkt i rskl. § 3-3 c slik at spørsmålene som inngår i listen er i tråd med komponentene som kreves redegjort for i henhold til loven. Følgelig brukes lovkravet aktivt i vurderingen av foretakenes rapportering av samfunnsansvar. Respondent B uttaler på sin side at lovkravet brukes passivt ved at de ser på hva selskapene rapporterer av samfunnsansvar og uttaler at de nok vil si ifra dersom de finner mangler, men at de utover dette ikke foretar seg noe. Respondenten opplyser imidlertid at revisjonsselskapet ser at flere av de store foretakene begynner å utvide sin rapportering av samfunnsansvar, slik at de dekker informasjon langt utover det som kreves av lovkravet.

Blant informantene er det altså enighet i at fokuset på samfunnsansvar er stadig økende, men at dette i hovedsak skyldes at investorer og selskapene selv har begynt å se viktigheten av å vise selskapenes tiltak for å ta vare på kloden og samfunnet for øvrig. På dette grunnlag er det vesentlig å stille spørsmål til om ikke også revisors fokus på samfunnsansvar ved revisjonsutførelsen burde vektlegges ytterligere som følge av den økende trenden, da det tydelig fremgår av informantene at det brukes lite tid på å vurdere bærekraftsrapporteringen.

6.2 Revisors mulighet til å formidle informasjon om store foretaks rapportering av samfunnsansvar gjennom revisjonsberetningen

Det ble stilt et sett spørsmål som søkte å finne svar på hvordan revisor kunne bruke revisjonsberetningen for å bidra til å formidle informasjon om store foretaks bærekraftsrapportering. Første del av temaet tar for seg dokumentanalysen som ble gjennomført av 50 store norske selskaper på børs. Av analysen fremkom det at alle foretakene hadde fått umodifisert konklusjon om årsberetningen av revisor i sine revisjonsberetninger. Respondent A oppfatter det slik at under halvparten av de største norske foretakene på børs kan sies å tilfredsstillere minimumskravet i rskl. § 3-3 c, og at det derfor er viktig å stille spørsmål om revisor vurderer informasjonen godt nok. Revisoren uttrykker at noe av grunnen til at det avgis umodifisert konklusjon om årsberetningen til tross for at foretak mangler informasjon som skal redegjøres for kan tenkes å være at de ulike temaene, herunder menneskerettigheter, arbeidstakerrettigheter, likestilling og ikke-diskriminering, sosiale forhold, det ytre miljø og bekjempelse av korrupsjon, har ulik relevans for ulike selskaper. Dersom et begrep ikke er relevant å omtale for et selskap må selskapet vurdere om

de skal skrive noe kun for å kunne si at begrepet er omtalt, eller om de skal opplyse om at det ikke er relevant og på den måten skape et inntrykk av at de ikke følger med. Det kan i så fall virke urimelig for selskapene å opplyse i årsberetningen at selskapet ikke har retningslinjer på spesifikke områder som kanskje ikke er relevante for det enkelte selskap.

Respondent C begrunner at de store foretakene får umodifiserte konklusjoner om årsberetningen til tross for at de ikke har rapportert tilfredsstillende i henhold til lovkravet med at revisor skal se på en helhet og vurdere om det som rapporteres er vesentlig informasjon av betydning for resten av revisjonen. Etter respondentens syn skal det veldig mye til for å kunne ta et forbehold om redegjørelser av samfunnsansvar i revisjonsberetningen. Respondenten trekker som eksempel frem et stort miljøutslipp som medfører forpliktelser i form av bøter, og som følgelig vil reflekteres i årsregnskapet. Dreier det seg utelukkende om mangelfull rapportering i henhold til lovkravet kan revisoren ikke se for seg å ta et slikt forbehold, uansett hvor opptatt vedkommende er av samfunnsansvar personlig. Respondentens vurdering kan være i tråd med kravet til uttalelse om “øvrige informasjon” i tråd med ISA 720 ettersom denne utelukkende bygger på en vesentlighetsvurdering. Revl. § 5-1 strekker seg imidlertid lengre enn ISA-en, og pålegger revisor å kontrollere at foretakenes redegjørelser om samfunnsansvar i tillegg er i tråd med lov og forskrift. Etter vår vurdering er det derfor anledning til å ta et forbehold om årsberetningen selv om utilstrekkelig bærekraftsrapportering ikke anses som vesentlig og av betydning for regnskapet for øvrig.

Resonnementene til respondent A og C indikerer at revisorene anerkjenner at foretak ikke nødvendigvis kan sies å tilfredsstille rapporteringskravet, men at mangel på slik rapportering ikke anses som alvorlig nok eller relevant nok til at revisor ønsker å kommentere forholdet i form av å ta forbehold om årsberetningen. Dersom det er slik at mangler i foretaks redegjørelser om samfunnsansvar ikke anses å være grunn nok til å ta forbehold om årsberetningen, kan man stille spørsmål om hvilken funksjon et slikt lovkrav i realiteten i dag har. Når mangelfull rapportering heller ikke kommenteres på annen måte utad til regnskapsbrukerne, vil det ikke på noen måte formidles til brukerne at det kan foreligge brudd på rskl. § 3-3 c. Revisorene anerkjenner jo at bærekraftsrapportering blir stadig viktigere slik det fremgår av kapittel 6.1 om Revisors vurdering av bærekraftsrapportering. I takt med at fokuset på samfunnsansvar øker mener vi at det blir desto viktigere å formidle til regnskapsbrukere, investorer og andre interessenter hvorvidt foretak har tatt del i sitt samfunnsansvar i henhold til kravet i rskl. § 3-3 c.

Respondent B har imidlertid en annen oppfatning av hvorfor foretakene får umodifisert konklusjon om årsberetningen av revisor. Respondenten uttaler at å foreta vurderinger av store foretaks rapportering av samfunnsansvar er noe som ligger utenfor revisors kjerneområde. Det ville dermed være irrelevant å gi en konklusjon med forbehold om forholdet, fordi det etter revisorens synspunkt ikke er noen konklusjon å modifisere som gjelder samfunnsansvar. Etter respondentens oppfatning skal nemlig ikke revisor se til at rapporteringen av samfunnsansvar etter rskl. § 3-3 c er i samsvar med lov og forskrift. Det begrunner respondenten med at revisor i henhold til revl. § 5-1 bare skal se til at opplysninger i årsregnskapet, forutsetningen om fortsatt drift og anvendelse av overskudd skal være i samsvar med lov og forskrift. Denne plikten gjelder følgelig ikke for opplysninger i årsberetningen etter respondentens oppfatning.

Av revl. § 5-1 annet punktum fremgår det at “revisor skal vurdere om opplysninger (...) er i samsvar med lov og forskrifter, og om opplysningene er konsistente med årsregnskapet”. Videre fremgår det av tredje punktum at plikten “gjelder tilsvarende for de opplysninger som minst skal gis i redegjørelser for samfunnsansvar etter rskl. § 3-3 c første ledd”. Etter vår vurdering er ordlyden klar på at revisor både skal se til at opplysningene er i samsvar med lov og forskrifter og om de er konsistente med årsregnskapet. Språklig sett er ordet “og” ganske tydelig.

Redegjørelser om samfunnsansvar er opplysninger som vanligvis fremgår av årsberetningen, noe som etter respondent B sin forståelse betyr at vurderingsplikten i revl. § 5-1 ikke omfatter å se til at bærekraftsrapporteringen er i samsvar med lov og forskrift. Slik revisoren tolker vurderingsplikten gjelder denne bare dersom redegjørelsen om samfunnsansvar plasseres i årsregnskapet, noe som sjeldent forekommer ettersom årsregnskapet i stor grad består av tall. At slike forhold sjeldent kommenteres i revisjonsberetningen er derfor en vesentlighetsbetraktning etter respondent B sin klare oppfatning.

Ut fra resonnementene til informantene kan det se ut til at de ulike revisjonsselskapene har svært ulik oppfatning av hva revisors oppgaver i forbindelse med vurdering av store foretaks rapportering av samfunnsansvar i praksis omfatter. Pr. i dag finnes imidlertid lite forskning på området. Selv om det eksisterer rapporter som undersøker kvaliteten på store foretaks rapportering av samfunnsansvar, retter svært lite av litteraturen seg mot revisors oppgave i forbindelse med vurdering av store foretaks bærekraftsrapportering. Dette er et moment som

begrenser muligheten til å sammenligne våre funn med tidligere forskning på området. Mangelen på eksisterende litteratur kan være med på å forklare hvorfor revisorene har ulike oppfatninger av deres oppgaver ved vurderingen av foretakenes bærekraftsrapportering. Sett i sammenheng med dokumentanalysen av 50 store foretaks rapportering av samfunnsansvar kan forskjellene i hva revisjonsselskapene mener er deres vurderingsplikt også være en god indikasjon på hvorfor det ikke stilles strengere krav til godkjenning av bærekraftsrapporter. Dersom det ikke eksisterer enighet rundt hva vurderingsplikten til revisor skal omfatte, kan det heller ikke forventes at revisor kommenterer forhold som vedkommende oppfatter å være utenfor sitt ansvarsområde.

Gulden har utarbeidet lovkommentarer til revisorlovens bestemmelser. Dette er kommentarer ment for å gi utfyllende forklaringer til hvordan lovkravene skal tolkes (Rettsdata, u.å.). Av lovkommentar 92 fremgår det at revisor i henhold til revl. § 5-1 i sin vurdering av selskapenes redegjørelse for samfunnsansvar etter rskl. § 3-3 c "... må vurdere om selskapet har gitt de minimumsopplysningene som er krevet i loven, og om opplysningene er konsistente med årsregnskapet (for de opplysningene der dette er relevant)". Det fremgår videre at "redegjørelsen kan gis i årsberetningen eller i annet offentlig tilgjengelig dokument" (Gulden, 2018).

Lovkommentaren strider mot respondent B sin oppfatning om at revisor skal se til at redegjørelser om samfunnsansvar er i samsvar med lov og forskrift kun dersom redegjørelsen er gitt i årsregnskapet. Av lovbestemmelsens ordlyd og tilhørende lovkommentar kan man ikke fastslå at revisors plikt er begrenset til å vurdere bærekraftsrapporteringen bare i de tilfeller der denne er gitt i årsregnskapet slik respondent B hevder. Det betyr at revisor er underlagt plikt til å vurdere om store foretaks rapportering av samfunnsansvar er i samsvar med lov og forskrift uavhengig av plassering av redegjørelsen. Informant A og C sine tolkninger av lovkravet underbygger teorien.

Brandsås er enig i at revisor skal vurdere om selskapet har gitt de minimumsopplysningene som kreves av rskl. § 3-3 c og hvorvidt opplysningene er konsistent med årsregnskapet i tråd med revl. § 5-1. Han mener imidlertid at vurderingsplikten likevel ikke er omfattet av de forhold som revisor skal uttale seg om i revisjonsberetningen etter revl. § 5-6. Av bestemmelsens fjerde ledd nr. 4 fremgår det at revisor skal uttale seg om "opplysninger i årsberetningen (...) om årsregnskapet, forutsetningen om fortsatt drift og forslag til anvendelse av overskudd eller dekning av tap, er i samsvar med lov og forskrifter, samt om

opplysningene er konsistent med årsregnskapet”. Videre fremgår det av annet punktum at plikten “gjelder tilsvarende for de opplysninger som minst skal gis i redegjørelser for samfunnsansvar etter rskl. § 3-3 c første ledd”.

Etter Brandsås sin vurdering skal revisor bare uttale seg i revisjonsberetningen om hvorvidt forutsetningen om fortsatt drift, anvendelse av overskudd og dekning av tap er i samsvar med lov og forskrift og om opplysningene er konsistente med årsregnskapet. Kravet om konsistenssjekk er etter hans syn en viktig nyanse fordi revisor skal sjekke om andre deler av årsberetningen enn de nevnte temaene er konsistent med årsregnskapet, men skal ikke vurdere om opplysningene er i samsvar med lov og forskrift. Etter hans vurdering omfatter “andre deler” selskapenes redegjørelser om samfunnsansvar som følgelig bare skal konsistenssjekkes. Han uttaler at dersom miljøinformasjon i årsberetningen ikke er i strid med det som fremgår av årsregnskapet, så har ikke revisor noe ansvar for å uttale seg om informasjonen i revisjonsberetningen. Vi mener at revisors plikt til å uttale seg om store foretaks redegjørelser for samfunnsansvar ikke er begrenset til å konsistenssjekke opplysningene med årsregnskapet. Etter vår vurdering er ordlyden klar på at revisor, i tillegg til å sjekke om opplysningene er konsistent med årsregnskapet, skal se til at opplysningene er i samsvar med lov og forskrifter slik det fremgår av revl. § 5-6 fjerde ledd nr. 4.

For å få en dypere forståelse av hva revisor skal uttale seg om i sin revisjonsberetning, kan Guldens lovkommentar til revl. § 5-6 være oppklarende. Gulden viser til bestemmelsen om redegjørelse for samfunnsansvar i rskl. § 3-3 c og uttaler at “revisor må konkludere i beretningen på om lovens minimumskrav til redegjørelsen er oppfylt og om opplysningene er konsistente med årsregnskapet (der det er relevant)”. Lovkommentaren omtaler med andre ord revisors uttalelse om selskapenes redegjørelser om samfunnsansvar i revisjonsberetningen spesifikt. Her fremgår det tydelig at redegjørelsen om samfunnsansvar både skal være i samsvar med lov og forskrift, *samt* konsistent med årsregnskapet. Det er derfor ikke anledning til å ekskludere kravet til minimumsopplysninger slik Brandsås antyder.

Selv om respondent A og C erkjenner at de plikter å vurdere store foretaks rapportering av samfunnsansvar synes det å være lite spesifikt hva revisorene anser for å være grunn nok til å avgi en modifisert konklusjon om årsberetningen. Revisor A mener at terskelen for å kommentere mangelfull rapportering av samfunnsansvar er svært høy, og begrunner dette med at revisor pr. i dag ikke skal attestere på informasjonen, men «bare» lese og kontrollere

at denne er konsistent med revisjonen av selskapet for øvrig og i samsvar med lov og forskrift. Eventuelle mangler er etter respondentens oppfatning derfor ikke betydelige nok til å ta forbehold. Respondent C uttrykker også tvil om hva som skal til for å skulle avgi forbehold om årsberetningen spesifikt for redegjørelser av samfunnsansvar.

Som et resultat av dokumentanalysen ble det i kapittel 5.3 om Revisors beretning presentert et forslag til å innarbeide et eksempel i Revisorforeningens eksempelsamling knyttet til en konklusjon med forbehold for foretak som ikke oppfyller rapporteringskravet i rskl. § 3-3 c. Pr. i dag finnes ikke noen spesifikke eksempler i Revisorforeningens eksempelsamling knyttet til en konklusjon med forbehold for foretak som ikke oppfyller rapporteringskravet i rskl. § 3-3 c. Et slikt eksempel, tilsvarende eksempel M-10 i eksempelsamlingen om konklusjon med forbehold om årsregnskapet knyttet til brudd på rskl. § 3-3 a, ble foreslått å kunne bidra til å senke terskelen for å uttrykke at et selskaps bærekraftsrapportering er mangelfull. Eksempelet ble foreslått utformet på følgende måte:

Årsberetningen oppfyller ikke minimumskravet til opplysninger som kreves av regnskapsloven § 3-3 c første ledd som omhandler foretakets samfunnsansvar.

Basert på vår revisjon av årsregnskapet som beskrevet ovenfor, mener vi, med unntak av forholdet som beskrevet i avsnittet ovenfor, at opplysningene i årsberetningen om årsregnskapet, forutsetningen om fortsatt drift [og forslaget til anvendelse av overskuddet / dekning av tap] er konsistente med årsregnskapet og er i samsvar med lov og forskrifter.

Tanken bak et slikt eksempel var å presisere at forbeholdet gjelder store foretaks rapportering av samfunnsansvar etter rskl. § 3-3 c spesifikt. På denne måten tydeliggjøres det at opplysningene i årsberetningen og revisjonen av årsregnskapet for øvrig kan vurderes å være konsistente med årsregnskapet, i samsvar med lov og forskrifter og uten vesentlige feil, men at brukerne av årsrapporten, investorer og andre interessenter likevel gjøres klar over at det kan foreligge manglende informasjon om selskapets samfunnsansvar slik det kreves av rskl. § 3-3 c.

Brandsås i Revisorforeningen støtter forslaget, og uttaler at det både kan være fornuftig og et behov for å tilføye et slikt eksempel i Revisorforeningens eksempelsamling for å senke terskelen for å konkludere med forbehold dersom det foreligger mangelfull rapportering. Respondent A og C er samstemte i sin oppfatning av at et forbehold om årsberetningen kunne hjulpet med å gi brukerne nødvendig informasjon. Respondent A uttrykker at et slikt

eksempel absolutt vil kunne bidra til å løfte fokuset på området samfunnsansvar. Et forbehold om årsberetningen med hensyn på bærekraftsrapportering trekkes frem for å være av særlig betydning på den måten at journalister vil plukke det opp og formidle informasjon om selskapers mangelfulle bærekraftsrapportering på en negativ måte. Det vil følgelig få konsekvenser i den forstand at brukerne blir mer bevisst på at selskapet ikke har den informasjonen som skal til.

Også respondent C er av den oppfatning at et forbehold klart vil være av betydning for brukerne av årsrapporten, men mener at det vil være usannsynlig å skulle ta forbehold om årsberetningen spesifikt for redegjørelser om samfunnsansvar. Revisor A problematiserer vurderingen av hvorvidt selskapets redegjørelser om samfunnsansvar er i samsvar med lov og forskrift slik; skal man ta forbehold dersom eksempelvis korrupsjon som begrep ikke er nevnt? Og hvem blir i så fall klokere av at dette er varslet i revisjonsberetningen? Denne vurderingen må klart sees i sammenheng med hvorvidt forholdet er egnet til å påvirke brukernes, investorenes eller andre interessenters beslutninger om selskapet. Dersom manglende rapportering ikke kan forventes å endre noens beslutning vil det være usannsynlig å ta forbehold om årsberetningen. Det er i denne sammenheng nødvendig å trekke frem at alle 50 foretakene som ble gjennomgått i dokumentanalysen hadde fått umodifiserte konklusjoner om årsberetningen. Brandsås i Revisorforeningen uttaler at investorer og andre interessenter av årsrapporter i økende grad etterspør bærekraftsrapportering. Med sin erfaring fra møter med næringslivet bekrefter Brandsås en tydelig endring i etterspørselen etter selskapers holdninger til samfunnsansvar. Det kan derfor ikke med rimelighet antas at umodifiserte konklusjoner i revisjonsberetningen hos alle 50 foretak er entydig med at temaene som forventes redegjort for er uvesentlige for enhver brukers beslutning om selskapet.

Det som derimot virkelig kan hjelpe er etter respondent A sitt syn å gjøre det obligatorisk for foretak å få attestasjon av revisor på deres bærekraftsrapportering i tråd med ISAE 3000. Slik attestasjon, som omtalt i kapittel 3.4.2 om Attestasjon av bærekraftsrapportering, er i dag frivillig. Revisor gjør da en utvidet vurdering som går grundigere til verks enn det som kreves av en tradisjonell revisjon av årsregnskapet, hvor årsberetningens innhold etter respondentenes syn ikke vektlegges særlig betydning. I en slik separat attestasjon mener derfor respondent A at et forbehold virkelig ville fått betydning. Revisorens syn støttes fullt ut av respondent B og C. Sistnevnte uttaler at attestering trolig er veien å gå. Revisorene er av den oppfatning at det beste hadde vært om det ble laget én standard for måling av bærekraftsrapportering. På denne måten vil det gjøre det enklere for revisor å attestere på at

all informasjon er gitt, samt at informasjonen er målt riktig. Dette vil resultere i at finansiell og ikke-finansiell informasjon vurderes og kommenteres i separate beretninger. Respondent C begrunner viktigheten av at bærekraftsrapportering er kvalitativ informasjon som er mer krevende å måle og følgelig kontrollere sett i forhold til finansiell, kvantitativ informasjon. Ved å dele finansiell og ikke-finansiell informasjon i to separate beretninger vil disse også tydeligere reflektere hva revisor faktisk konkluderer på og med hvilken grad av sikkerhet.

Respondentenes oppfatning samsvarer med Brian Ballou, Po-Chang Chen, Jonathan H. Grenier og Dan L. Heitger sine funn i deres studie om bruk av attestasjoner i bærekraftsrapportering (2018). Studien viste at attestasjon av bærekraftsrapporter doblet sjansen for at feil og mangler ble avdekket. Revisors attestasjon bidro både til korrigerende av nåværende feil, å redusere feil i fremtidig rapportering samt å gjøre bærekraftsrapportene mer oppdaterte på definisjoner, omfang og metodologi. Dette mente forskerne var med på å øke kvaliteten av bærekraftsrapportering. Det er stor enighet blant respondentene i at attestasjoner av bærekraftsrapportering vil være høyst relevant i fremtiden og følgelig en god måte å legge press på å bedre selskapers rapportering av samfunnsansvar.

6.3 Ny revisorlov og utviklingen fremover

Den nye revisorloven forventes satt i kraft tidligst januar 2021. Våre informanter ble spurt om de hadde tanker rundt eventuelle endringer i loven som kan bidra til å øke revisors fokus på foretakenes rapportering av samfunnsansvar. Brandsås fra Revisorforeningen, respondent A og C er alle samstemte i deres oppfatning av at den nye revisorloven ikke medfører særlige endringer i forhold til dagens lovkrav. Følgelig trekkes heller attestasjon av bærekraftsrapportering frem som et godt verktøy for positiv endring. Respondentene er enige i at et krav til attestasjon av informasjonen, som diskutert i kapittel 6.2 om Revisors mulighet til å formidle informasjon om store foretaks rapportering av samfunnsansvar gjennom revisjonsberetningen, ville være å foretrekke for å heve holdningen og fokuset rundt rapportering av samfunnsansvar både blant revisorer og selskaper.

Respondent B mener på sin side at den nye loven i seg selv i stor grad vil bidra til å øke revisorenes fokus på bærekraftsrapportering. Respondenten oppfatter at det er en viktig forskjell mellom den nye revl. § 9-7 og dagens § 5-1, og forklarer dette med at den nye loven krever at revisor skal bekrefte at årsberetningen inneholder alle obligatoriske opplysninger.

Omtalen av forholdene knyttet til samfunnsansvar vil følgelig falle inn under revisors vurdering av årsberetningen og dermed få økt fokus. Dette er etter respondentens syn en utvidelse i forhold til dagens lovtekst. Respondenten understreker imidlertid at revisorer i henhold til ny revisorlov vil øke fokuset på at alle opplysningene som skal inngå i rapporteringen faktisk er med, men ikke på at det som skrives nødvendigvis er riktig. Det vil følgelig være nødvendig å konkretisere selskapenes rapporteringskrav ytterligere selv med endringene som inntas i ny revisorlov.

Respondent A og C uttrykker at de anbefaler selskaper å følge GRI dersom de er usikre på hvilken vei de skal gå for å gjøre et løft på sin rapportering av samfunnsansvar. Følgelig er respondentene samstemte i oppfatningen om at GRI er et bedre rammeverk enn rskl. § 3-3 c for ikke-finansiell rapportering. De opplever at selskapenes rapportering er av høyere kvalitet når denne utarbeides etter GRI eller FNs Global Compact, særlig GRI. Dette begrunner de med at GRI legger til grunn en vesentlighetsvurdering hvor man på bakgrunn av denne rapporterer etter rammeverkets relevante indikatorer. Regnskapsloven legger derimot opp til at man skal rapportere på en rekke spesifikke områder uavhengig av hva selskapet gjør. GRI går med andre ord grundigere inn på temaene som er relevante for selskapet, og pålegger selskapet i mindre grad å rapportere på områder de ikke anser som vesentlige.

Parallelt med utviklingen som skjer i norsk revisorlov jobbes det internasjonalt med å samordne og tydeliggjøre bærekraftsrapportering. Den europeiske revisorforeningen, Accountancy Europe, arbeider blant annet med å etablere en felles internasjonal standardsetter for finansiell og ikke-finansiell rapportering. Samtlige respondenter støtter forslaget, hvor Brandsås i den forbindelse uttaler at en slik standard vil være helt avgjørende for å få en utvikling på området. Dette vil etter hans oppfatning bidra til harmonisering, noe som er nødvendig for å sikre at rapporteringen blir konsistent med den finansielle rapporteringen. Før det foreligger en reell, integrert rapportering av både finansiell og ikke-finansiell informasjon vil man etter hans syn ikke få en fornuftig rapportering fra selskapene.

Respondent A uttaler at en slik standard vil være et skritt i riktig retning som vil øke fokuset blant revisorer knyttet til vurderingen av foretakenes rapportering av samfunnsansvar. Respondenten trekker frem CRD sitt arbeid som særlig viktig. Som omtalt i kapittel 2.4 om Rapporteringens videre utvikling, jobber CRD med å samkjøre flere av de frivillige standardene, deriblant GRI, for å forbedre sammenheng, konsistens og sammenlignbarhet mellom rammeverkene. Respondenten uttaler at disse oppleves som likere for hver

oppdatering. Resultatet kan følgelig bli en felles standard som kan være høyst aktuell når arbeidet med å etablere en felles standardsetter settes i gang for alvor.

Respondent B uttaler at en felles internasjonal standardsetter vil gi langt mer omfattende bærekraftsrapportering enn dagens lovkrav. Det er etter revisorens oppfatning et klart behov for en anerkjent, global standard. Dagens rapportering er svært ulik fra selskap til selskap, noe som gir et vanskelig sammenligningsgrunnlag for investorer som gjør sine beslutninger på grunnlag av rapporteringen av samfunnsansvar. Rapporteringen er etter respondentens syn av et selektivt slag, der selskapene i stor grad fremhever det positive. En internasjonal standard vil bidra til å gjøre rapporteringen likere og med mer substans, slik at kvaliteten på det selskapene rapporterer følgelig vil forbedres. Respondenten mener imidlertid at økt rapportering også skaper en byrde for selskapene, både i økonomisk og politisk forstand. Behovet for standardisering av rapporteringen trekkes imidlertid frem som helt fundamental for å kunne utvikle gode attestasjonstjenester på bærekraftsrapportering, da det er vanskelig å utvikle en god attestasjon uten modne rapporteringsstandarder.

Respondent C mener det kan være nyttig med en felles internasjonal standard, men uttrykker samtidig en frykt for at en felles standard ikke vil være tydelig nok. Med en for streng ramme kan revisorene bli redd for å bli stilt til ansvar for sine konklusjoner, mens en for mild ramme kan bli for utydelig. Nok en gang trekkes attestasjon av redegjørelser om samfunnsansvar frem som fremtidens store mulighet. Ved å eksempelvis ta utgangspunkt i ISAE 3000 vil revisorene ha en oversiktlig standard å forholde seg til, og på denne måten samkjøres metoden for gjennomføring av attestasjonen blant de ulike revisjonsselskapene. Attestasjon av bærekraftsrapportering er en stor oppgave, men respondenten er overbevist om at revisors kompetanse vil være avgjørende for å få til en slik gjennomføring. Revisorenes utpeking av GRI som det foretrukne rammeverk indikerer følgelig at attestasjon på selskapers bærekraftsrapportering i tråd med GRI kan sikre høy kvalitet både på rapportering og verifisering.

Kapittel 7. Konklusjon

Oppgaven har følgende problemstilling: *Hvordan vurderer revisor store foretaks rapportering av samfunnsansvar etter rskl. § 3-3 c?* For å svare på problemstillingen ble det utarbeidet tre forskningsspørsmål. Spørsmålene utgjorde de tre temaene i intervjuene med våre respondenter. Funnene fra samtale med revisorene og Brandsås fra Revisorforeningen ble i kapittel 6 presentert og diskutert opp mot dokumentanalysen og teorien som fremgår i oppgaven for øvrig. Basert på analysen og dens tre tema konkluderer vi først på de tre forskningsspørsmålene. Disse belyses i det følgende før konklusjonen på oppgavens problemstilling avslutningsvis blir presentert.

7.1 Revisors vurdering av store foretaks rapportering av samfunnsansvar

Hvordan opplever revisor kompetansenivået på samfunnsansvar innad i revisjonsselskapene og blant de store selskapene i Norge?

Respondentene er samstemte i oppfatningen om at de store foretakene har begynt å forstå viktigheten av å rapportere om sitt samfunnsansvar. Enkelte hevder at dette skyldes økt bevissthet rundt temaet fra investorer og andre interessenter, mens andre mener at foretakene har et genuint ønske om å ta sin del av ansvaret for å bidra til å bedre verden. Det er imidlertid den økte bevisstheten fra selskapenes side som synes å være pådriveren for revisjonsselskapenes fokus på å vurdere rapportering av samfunnsansvar. Brandsås fra Revisorforeningen erkjenner at foreningens ønske om at revisorene skal være en pådriver for å fremme bærekraft blant norske selskaper ikke blir innfridd. Selskapenes rapportering av samfunnsansvar blir ikke sett på som viktig nok i den store sammenhengen. Selv revisjonsselskapene som er sitt ansvar bevisst om å vurdere sine klienters bærekraftsrapportering bruker svært lite tid på dette - i den grad det å lese gjennom en redegjørelse om samfunnsansvar kan kalles en vurdering. Revisorforeningen jobber imidlertid stadig med å øke bevisstheten om bærekraftsrapporteringens viktighet blant revisjonsselskapene slik at de i fremtiden håper at revisor blir en pådriver.

Hvordan kan revisor, gjennom revisjonsberetningen, bidra til å formidle informasjon om store foretaks rapportering av samfunnsansvar?

Analysen viste at revisorene har ulik forståelse for innholdet i deres vurderingsplikt etter revl. § 5-1. Mens informanter fra noen revisjonsselskaper erkjenner sin plikt om å se til at store foretaks rapportering av samfunnsansvar er i samsvar med rskl. § 3-3 c, mener enkelte at plikten ligger utenfor revisors oppgaver i forbindelse med revisjonen. Hvordan hvert enkelt revisjonsselskap tolker lovkravet legger derfor føringer på hvordan de arbeider med å vurdere selskapers bærekraftsrapporter. Denne tolkningen er ikke bare ulik mellom revisjonsselskapene, men kan også være varierende innad i selskapet, alt etter hvor viktig samfunnsansvar blir oppfattet av den enkelte revisor. Respondentene er imidlertid samstemte i oppfatningen om at terskelen for å skulle påpeke mangelfull rapportering av samfunnsansvar i en revisjonsberetning er såpass høy at det blir sett på som en usannsynlig handling. Det ble presentert et forslag til å utforme en konklusjon med forbehold om årsberetningen for foretak som ikke oppfyller rapporteringskravet i rskl. § 3-3 c. Respondentene var i utgangspunktet positiv til et slikt forslag, men mente at dette ikke hadde noe for seg dersom dagens lovkrav ikke blir utviklet. Her får rskl. § 3-3 c sine begreper og manglende mulighet for å tilpasse disse for det enkelte selskap mye av skylden.

Samtlige mener at et lovpålagt krav til attestasjon av bærekraftsrapportering vil gjøre det enklere for revisor å kunne vurdere selskapenes rapportering på en god måte, enten i tråd med ISAE 3000 eller med kommende EU-direktiv. De uttrykker uenighet rundt hvorvidt attestasjonen skal inngå som en del av revisjonsberetningen eller om denne skal inngå i en separat beretning om ikke-finansiell informasjon. Uansett hvor attesteringen skal inngå mener revisorene likevel at forslaget til en konklusjon med forbehold om årsberetningen i et slikt tilfelle vil kunne ha betydning. Slik attestering vil etter deres oppfatning løfte fokuset på samfunnsansvar blant revisjonsselskapene.

Hvordan forventer revisor at vurderingen av selskapenes redegjørelser av samfunnsansvar vil foregå i fremtiden?

Én respondent mener at den nye revisorloven i stor grad vil bidra til å øke revisorenes fokus på bærekraftsrapportering. Dette synet deler ikke de øvrige respondentene, da den nye paragrafen i realiteten ikke endrer revisors oppgaver ved vurderingen av store foretaks rapportering av samfunnsansvar. Samtlige respondenter mener at det er nødvendig å konkretisere rapporteringskravet ytterligere. Lovkravet er ikke godt nok for å få revisor til å fokusere på selskapenes bærekraftsrapportering. Det jobbes imidlertid både nasjonalt og globalt med å utvikle både kravene til selskapenes rapportering og revisors krav til vurdering av rapporteringen. Dette er helt nødvendig for å få en reell verdi ut av det foretakene

rapporterer om samfunnsansvar. I den forbindelse trekker samtlige GRI frem som den beste veiledningen for selskapene å følge. GRI legger til grunn en vesentlighetsvurdering hvor man på bakgrunn av denne rapporterer etter rammeverkets relevante indikatorer. Dette står i kontrast til dagens krav i rskl. § 3-3 c som pålegger samtlige selskaper å rapportere om spesifikke begreper, uavhengig av hvor relevante disse er for selskapet.

Hvordan vurderer revisor store foretaks rapportering av samfunnsansvar etter rskl. § 3-3 c?
Funnene våre viser at revisorene bruker lite tid på å vurdere store foretaks rapportering av samfunnsansvar. Selv om det fremgår av revl. § 5-6 at revisor skal vurdere om opplysningene i selskapers redegjørelser for samfunnsansvar er i samsvar med lov og forskrift, samt om opplysningene er konsistente med årsregnskapet, viser resultatene av dokumentanalysen i kapittel 5 at mangelfull rapportering ikke følges opp i tilfredsstillende grad. Respondentene erkjenner at dette er tilfelle, men forsvarer manglende oppfølging med at omtalen av samfunnsansvar ikke er viktig i det store bildet for revisjonen av selskapers årsrapporter. Det er derfor tydelig at dagens lovkrav ikke er tilstrekkelig for å få revisor med på utviklingen i selskapers rapportering av samfunnsansvar. Obligatorisk attestasjon på selskapenes bærekraftsrapportering i tråd med GRI blir trukket frem som en bedre metode for å øke fokuset og kvaliteten på revisors vurdering av selskapers rapportering av samfunnsansvar.

7.2 Forslag til videre forskning

Oppgaven fokuserer på revisors vurdering av store foretaks rapportering av samfunnsansvar etter rskl. § 3-3 c. Våre funn er basert på et begrenset antall intervjuobjekter fra revisjonsselskaper samt en representant fra Revisorforeningen. Det ville vært interessant å foreta samme undersøkelse både på et større antall revisjonsselskaper, men også blant oppdragsansvarlige revisorer innenfor samme selskap. Dette vil kunne kartlegge variasjonene i den oppfattede vurderingsplikten uavhengig av personlig engasjement, innarbeidet tankegang innad i revisjonsselskapene og på tvers av landet.

Et interessant moment som kan undersøkes er i hvilken grad det er kostbart for både revisor og klient å sikre god bærekraftsrapportering. En av våre respondenter mente at det er for kostbart for selskaper å faktisk ta tak i sitt samfunnsansvar fremfor å publisere en rapport fordi det er en trend. Det har blitt vanlig å ansette en eller flere bærekraftsansvarlige blant de

store selskapene, noe som naturligvis medfører kostnader. Det kan derfor være interessant å gjennomføre en kost/nytte-analyse av å innarbeide en god bærekraftsrapport for selskaper.

En kost/nytte-analyse kan også være aktuelt å gjennomføre blant revisjonsselskapene. For å sikre en god vurdering av selskapenes rapportering av samfunnsansvar må selskapene gjennomføre grundig og løpende opplæring om temaet og gjeldende standarder. Dette er standarder og veiledninger som utvikles fortløpende av flere institusjoner. Økt fokus på å vurdere selskapenes rapportering av samfunnsansvar vil også medføre høyere timebruk, og følgelig høyere revisjonshonorar.

Stadig flere selskaper velger nå å få attestert sin bærekraftsrapportering, enten fra revisor eller annen, uavhengig kontrollør. En av revisorene uttalte at investorer i liten grad vektlegger revisjonsberetningen og eventuell omtale av selskapenes rapportering av samfunnsansvar, slik at beretningen ikke har en reell verdi blant investorene som er opptatt av bærekraft. Det kan være interessant å undersøke i hvilken grad investorer vil vektlegge en attestasjon på bærekraftsrapportering i sine beslutninger om en investering dersom slik attestering gjøres obligatorisk.

Referanseliste

- Accountancy Europe. (2019). *Interconnected standard setting for corporate reporting*. Hentet fra <https://www.accountancyeurope.eu/wp-content/uploads/191220-Future-of-Corporate-Reporting.pdf>
- Arbeidsgruppen for rapportering av samfunnsansvar. (2010) *Krav til rapportering om samfunnsansvar*. Hentet fra https://www.regjeringen.no/globalassets/upload/fin/fma/horingsnotat/krav_til_rapportering_om_samfunnsansvar.pdf
- Ballou, B., Chen, P., Grenier, J. & Heitger, D. (2018). Corporate social responsibility assurance and reporting quality: Evidence from restatements. *Journal of Accounting and Public Policy*, 37(2), 167-188. Hentet fra <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0278425418300061>
- Brandsås, H. (2019). Bærekraft og rapportering. *Regnskap & Revisjon*, 6, 31. Hentet fra <https://www.revregn.no/i/2019/6/rr06-2019-a-857>
- Brandsås, H. (2020, 13. januar). Standardisering er avgjørende for bedre bærekraftsrapportering. *Finansavisen*. Hentet fra <https://finansavisen.no/meninger/debattinnlegg/2020/01/13/7488411/standardisering-avgjorende-for-baerekraftsrapportering>
- Carson, S. G., Kosberg, N., Skauge, T. & Laudal, T. (2015). *Etikk for beslutningstakere* (1. utg.). Oslo: Cappelen Damm.
- Corporate Reporting Dialogue. (2019). *Driving Alignment in Climate-related Reporting*. Hentet fra https://corporatereportingdialogue.com/wp-content/uploads/2019/09/CRD_BAP_Report_2019.pdf
- Datatilsynet. (u.å.) Lyddopptak av samtaler. Hentet fra <https://www.datatilsynet.no/personvern-pa-ulike-omrader/overvaking-og-sporing/lyddopptak/>
- DnR Kompetanse & Revisorforeningen. (2018). Eksempelsamling revisjonsberetninger. Hentet fra <https://www.revisorforeningen.no/globalassets/fag/standarder-og-veiledninger/eksempler/eksempelsamling-revisjonsberetning-privat-sektor-pr-07112018.pdf>
- Endringslov til diskrimineringsombudsloven og likestillings- og diskrimineringsloven. (2019). Lov om endringer i diskrimineringsombudsloven og likestillings- og diskrimineringsloven (etablering av et lavterskeltilbud for behandling av saker om seksuell trakassering og en styrking av aktivitets- og redegjørelsesplikten) (LOV-2019-06-21-57). Hentet fra <https://lovdata.no/dokument/LTI/lov/2019-06-21-57>
- Endringslov til regnskapsloven mfl. (2013). Lov om endringer i regnskapsloven og enkelte andre lover (LOV-2013-04-19-15). Hentet fra <https://lovdata.no/dokument/LTI/lov/20>

[13-04-19-15?clickOrigin=dNL/lov/1999-01-15-2%7C%7Cc5%7C%7Cp5-1%7C%7Cfn0](https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/prop-48-l-20122013/id709311/)

- Finansdepartementet. (2012). *Endringer i regnskapsloven og enkelte andre lover (rapportering om samfunnsansvar mv.)* (Prop. 48 L (2012-2013)). Hentet fra <https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/prop-48-l-20122013/id709311/>
- Finansdepartementet. (2019). *Lov om revisjon og revisorer (revisorloven), lov om endringer i lov om Folketrygdforordningen og samtykke til godkjenning av EØS-komiteens beslutning nr. 102/2018 om innlemmelse i EØS-avtalen av direktiv 2014/56/EU og forordning (EU) 537/2014.* (Prop. 37 LS (2019-2020)). Hentet fra <https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/prop.-37-ls-20192020/id2682333/?ch=31>
- Finanstilsynet. (2019). *Finansielt utsyn desember 2019.* Hentet fra <https://www.finanstilsynet.no/contentassets/345999748fa840e59fff49e6a2dbb1db/finansielt-utsyn-desember-2019.pdf>
- FN-sambandet (2020, 28. januar). FNs bærekraftsmål. Hentet fra <https://www.fn.no/Om-FN/FNs-baerekraftsmaal>
- Fredriksen, Ø., Rosenblad, S.C. & Jones, A.R. (2019). Grønnvasking eller målbare resultater? *Revisjon & Regnskap*, 7, 26. Hentet fra <https://www.revregn.no/i/2019/7/rr07-2019-a-880>
- GRI (u.å.a). About GRI. Hentet fra <https://www.globalreporting.org/information/about-gri/Pages/default.aspx>
- GRI (u.å.b). The GRI Standards: the global standards for sustainability reporting. Hentet fra https://www.globalreporting.org/standards/media/2458/gri_standards_brochure.pdf
- GRI (u.å.c). United Nations Environment Programme. Hentet fra <https://www.globalreporting.org/information/about-gri/alliances-and-synergies/Pages/UNEP.aspx>
- Gulden, B. P. (2015). *Den eksterne revisor* (9. utg.). Oslo: Gyldendal Akademisk.
- Gulden, B. P. (2016). *Revisjon : Teori og metode* (7. utg.). Oslo: Cappelen Damm akademisk.
- Gulden, B. P. (2018, 20. september). Kommentar til Revisorloven. Hentet i Norsk lovkommentar, 12. mars 2020, fra <https://min.rechtsdata.no/Dokument/gL19990115z2D2z2EK5?noteid=gN19990115z2D2z2E92,gN19990115z2D2z2E135>
- Gripsrud, G., Olsson, U.H. & Silkoset, R. (2010). *Metode og dataanalyse* (2. utg.). Kristiansand: Høyskoleforlaget.
- Gripsrud, G., Olsson, U. H. & Silkoset, R. (2016). *Metode og dataanalyse* (3. utg.). Oslo: Cappelen Damm akademisk.
- Hallgren, A. (2020, 1. mars). Derfor går regjeringen og kongehuset med denne jakkepynten. *TV 2*. Hentet fra <https://www.tv2.no/a/11232797/>

- Helsedirektoratet. (2020a, 10. mars). Arbeidsgivere som har mulighet bør tilrettelegge for hjemmekontor, digitale møter og fleksibel arbeidstid. Hentet fra <https://www.helsedirektoratet.no/veiledere/koronavirus/naeringsliv-idrett-og-kultur/arbeidsgivere-som-har-mulighet-bor-tilrettelegge-for-hjemmekontor-digitale-moter-og-okt-brukt-av-fleksibel-arbeidstid>
- Helsedirektoratet. (2020b, 7. april). Avstand mellom personer og samling i grupper. Hentet fra <https://www.helsedirektoratet.no/veiledere/koronavirus/smittevern-for-pasienter/avstand-mellom-personer-og-samling-i-grupper>
- International Labour Organization. (u.å.a). About the ILO. Hentet fra <https://www.ilo.org/global/about-the-ilo/lang--en/index.htm>
- International Labour Organization. (u.å.b). ILO Declaration on Fundamental Principles and Rights at Work. Hentet fra <https://www.ilo.org/declaration/lang--en/index.htm>
- Johannessen, A., Christoffersen, L. & Tufte, P. A. (2011). *Forskningsmetode for økonomisk-administrative fag*. (3. utg.). Oslo: Abstrakt forlag.
- Kapital. (u.å.). Norges 500 største bedrifter 2018. Hentet fra <https://kapital.no/kapital-index/norges-500-storste-bedrifter-2018>
- Kjelløkken, R. (2017). Øvrig informasjon i ny revisjonsberetning. *Revisjon & Regnskap*, 2, 44. Hentet fra <https://www.revregn.no/asset/pdf/2017/2-41-7.pdf>
- KPMG. (2019, 31. oktober). Revisjonsberetning. Hentet fra <https://verdtavite.kpmg.no/revisjonsberetning/?s>
- Kristiansen, S. (2019). Bærekraftsrapportering på Oslo Børs. *Revisjon & Regnskap*, 7, 23 og 24. Hentet fra <https://www.revregn.no/i/2019/7/rr07-2019-a-841>
- Livgard, E. F. (2019, 27. november). Kantar Klimabarometer 2019. Hentet fra https://kantar.no/globalassets/fra-webnodes/ekspertiseomrader/politikk-og-samfunn/klimabarometer/2019/19100765-kantar-klimabarometer_presentasjon_for-publisering.pdf
- Lowzow, A. & Berge, K. (2019). Bærekraftsrapportering - en ny tidsalder? *Revisjon & Regnskap*, 8, 48. Hentet fra <https://www.revregn.no/i/2019/8/rr08-2019-1427>
- NOU 1995: 30 (1995). *Ny regnskapslov*. Hentet fra <https://www.regjeringen.no/contentassets/828efa32669b4f6d8318cfcf96d1102d/no/pdfa/nou199519950030000dddpdfa.pdf>
- NOU 2016: 11 (2016). *Regnskapslovens bestemmelser om årsberetning mv*. Hentet fra <https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/nou-2016-11/id2505926/?ch=9>
- NOU 2017: 15 (2017). *Revisorloven*. Hentet fra

- <https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/nou-2017-15/id2563446/>
- Oslo Børs. (2018). Oslo Børs veiledning om rapportering av samfunnsansvar. Hentet fra <https://www.oslobors.no/Oslo-Boers/Notering/Aksjer-egenkapitalbevis-og-retter-til-aksjer/Oslo-Boers-og-Oslo-Axess/Retningslinjer-for-ESG-rapportering>
- Regnskapsloven. (1998). Lov om årsregnskap (LOV-1998-07-17-56). Hentet fra <https://lovdata.no/dokument/NL/lov/1998-07-17-56>
- Rettsdata. (u.å.). Norsk Lovkommentar. Hentet fra <https://www.rettsdata.no/norsk-lovkommentar/>
- Revisorforeningen. (2019a, 29. august). Strengere rapporteringskrav på bærekraft. Hentet fra <https://www.revisorforeningen.no/fag/avgitte-horingssvar2/strengere-rapporteringskrav-pa-barekraft/>
- Revisorforeningen. (2019b, 31. desember). Årsberetningskrav - mellomstore og store foretak
- Revisorforeningen. (2020, 31. mars). Ny revisorlov er utsatt i Stortinget. Hentet fra https://www.revisorforeningen.no/fag/nyheter/stortingsbehandlingen-av-ny-revisorlov-er-utsatt/?utm_campaign=unspecified&utm_content=unspecified&utm_medium=email&utm_source=apsis-anp-3
- Revisorforeningen. (u.å.a). Om revisorforeningen. Hentet fra <https://www.revisorforeningen.no/om-oss/om-revisorforeningen/>
- Revisorforeningen. (u.å.b). Revisjon av årsregnskap. Hentet fra <https://www.revisorforeningen.no/fag/standarder-og-veiledninger/revisjon-av-arsregnskap/>
- Revisorforeningen. (u.å.c) Revisors rolle. Hentet fra <https://www.revisorforeningen.no/fag/barekraft/artikler-barekraft/revisors-rolle/>
- Revisorloven. (1999). Lov om revisjon og revisorer (LOV-1999-01-15-2). Hentet fra <https://lovdata.no/dokument/NL/lov/1999-01-15-2>
- Robbestad, M., Stefano, I. & Rosenblad, S. (2014). Rapporteringen om samfunnsansvar. *Revisjon & Regnskap*, 8, 47. Hentet fra <https://www.revregn.no/asset/pdf/2014/8-43-7.pdf>
- Schwencke, H. R., Haugen, D. O., Baksaas, K. M., Stenheim, T. & Avlesen-Østli, E. (2017). *Årsregnskapet i teori og praksis 2016* (18. utg.). Oslo: Gyldendal Akademisk.
- Solberg, E. (2020, 12. mars). Statsministerens innledning på pressekonferanse om nye tiltak mot koronasmitte. Hentet fra <https://www.regjeringen.no/no/aktuelt/statsministerens-innledning-pa-pressekonferanse-om-nye-tiltak-mot-koronasmitte/id2693335/>
- Språkrådet. (2019, 12. desember). Årets ord 2019 er klimabrøl. Hentet fra <https://www.sprakradet.no/Vi-og-vart/hva-skjer/Aktuelt/2019/arets-ord-2019-er->

[klimabrol/](#)

Stortinget. (2017, 10. november). Lovarbeidet. Hentet 22. januar 2020 fra

<https://www.stortinget.no/no/Stortinget-og-demokratiet/Arbeidet/Lovarbeidet/>

Transparency International Norge. (u.å.). Hva er korrupsjon? Hentet fra

<http://transparency.no/hva-er-korrupsjon/>

Universitetet i Agder. (u.å.). Rutinar for behandling av personopplysningar i forskning og i studentoppgåver. Hentet fra [https://www.uia.no/forskning/om-forskningen/rutinar-for](https://www.uia.no/forskning/om-forskningen/rutinar-for-behandling-av-personopplysningar-i-forskning-og-i-studentoppgaaver)

[-behandling-av-personopplysningar-i-forskning-og-i-studentoppgaaver](https://www.uia.no/forskning/om-forskningen/rutinar-for-behandling-av-personopplysningar-i-forskning-og-i-studentoppgaaver)

United Nations Global Compact. (u.å.a.). The Ten Principles of the UN Global

Compact. Hentet fra <https://www.unglobalcompact.org/what-is-gc/mission/principles>

United Nations Global Compact. (u.å.b.). The world's largest corporate

sustainability initiative. Hentet fra <https://www.unglobalcompact.org/what-is-gc>

Utenriksdepartementet. (2009). *Næringslivets samfunnsansvar i en global økonomi*

(St.meld. nr. 10 (2008-2009)). Hentet fra

<https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/stmeld-nr-10-2008-2009/id542966/sec>

Utenriksdepartementet. (2015). Arbeidstakerrettigheter og retten til et anstendig arbeidsliv.

Hentet fra <https://www.regjeringen.no/no/tema/utenrikssaker/menneskerettigheter/ny-struktur/arbeidstakerrettigheter/id2358130/>

World Commission on Environment and Development. (1987). *Our Common Future*. Hentet

fra <https://sustainabledevelopment.un.org/content/documents/5987our-common-future.pdf>

World Economic Forum. (2020). *Toward Common Metrics and Consistent Reporting of*

Sustainable Value Creation. Hentet fra http://www3.weforum.org/docs/WEF_IBC_ESG_Metrics_Discussion_Paper.pdf

Økokrim. (2017, 29. juni). Korrupsjon. Hentet fra <https://www.okokrim.no/korrupsjon.42225>

[1.no.html](https://www.okokrim.no/korrupsjon.42225)

Vedlegg 1 - Intervjuguide Revisorer

Formål med undersøkelsen og intervjuets temaer

Vi er to masterstudenter ved Universitetet i Agder som skriver masteroppgave innenfor studieretningen regnskap og revisjon. I vår masteroppgave søker vi å finne svar på hvordan revisor vurderer om store foretak har oppfylt sin plikt til bærekraftsrapportering og hvordan vurderingen fremkommer i revisjonsberetningen i henhold til revl. §§ 5-1 og 5-6, de internasjonale revisjonsstandardene og god revisjonsskikk. For å få en overordnet forståelse av hvordan kvaliteten på bærekraftsrapporteringen er og hvordan revisorer konkluderer på bakgrunn av denne ble det gjennomført en dokumentanalyse av 50 store norske selskaper på børs. I den forbindelse utarbeidet vi tre kriterier som er direkte knyttet opp til rskl. § 3-3 c. Kriteriene skulle hjelpe oss å finne frem til informasjonen som det kreves at foretakene rapporterer om i henhold til lovkravet. Funnene i analysen indikerte at selskapene i mange tilfeller ikke hadde oppfylt kravet om rapportering av samfunnsansvar etter rskl. § 3-3 c. Likevel fikk alle 50 selskapene umodifisert konklusjon om årsberetningen av revisor i revisjonsberetningen. Formålet med intervjuet er å få ditt syn som revisor på ulike aspekter knyttet til vurdering av rapportering av samfunnsansvar og hvordan rapporteringen eller mangel på denne behandles ved avleggelse av revisjonsberetningen.

Intervjuet er delt opp i tre temaer. Første del av intervjuet tar for seg revisors vurdering av bærekraftsrapportering på generelt grunnlag. Her søker vi først å få en generell forståelse av hvordan revisor vurderer kvaliteten på foretakenes rapportering i dag og deres rolle som pådriver for å øke kvaliteten ytterligere. Deretter er det utformet spørsmål for å få svar på bruk av retningslinjer og prosedyrer under vurderingen av hvorvidt kravet i rskl. § 3-3 c om rapportering av samfunnsansvar er oppfylt. Revisorforeningen har utarbeidet en "sjekkliste" hvor det blant annet spesifikt fremgår hvordan revisor skal vurdere foretakenes redegjørelse av samfunnsansvar i tråd med kravet i rskl. § 3-3 c første ledd. Eventuell bruk av sjekklisten eller annen liste tilsvarende denne kan gi oss en forståelse av gangen i revisors vurdering av bærekraftsrapportering.

Neste del av intervjuet tar utgangspunkt i funnene som ble gjort i vår analyse av 50 foretaks rapportering av samfunnsansvar. Etter vår vurdering manglet flere av årsrapportene tilstrekkelig informasjon om temaene som kreves omtalt i henhold til lovkravet. Revisjonsberetningene for alle 50 selskapene viste likevel at årsrapportene fullt ut ble

godkjent. Det er derfor interessant å få innsyn i hvordan revisor vurderer rapporteringskravet samt deres erfaring rundt bruken av konklusjon med forbehold med særlig hensyn på årsberetningen.

Siste tema knytter seg til spørsmål om ny revisorlov og utviklingen fremover. Flere aktører har uttalt et ønske om en internasjonal standard. Ny revisorlov forventes å tre i kraft i løpet av våren 2021. Selv om ny revl. § 9-7 er relativt lik dagens revl. § 5-1 i form av innhold, er det relevant å diskutere hvordan en endring i lovbestemmelsen eventuelt kan endre kvaliteten på bærekraftsrapporteringen og hvordan denne videre kan utvikles. Formålet er i denne forbindelse å få økt forståelse av hvordan revisorer vurderer bærekraftsrapporteringens status i fremtiden.

Spørsmål om revisors vurdering av bærekraftsrapportering

Spørsmål 1

Hvordan oppfatter du begrepet samfunnsansvar?

Spørsmål 2

Hvordan opplever du kompetansenivået på samfunnsansvar i de store foretakene?

Spørsmål 3

Revisorforeningen uttaler at de ønsker at revisorer skal være pådrivere for bærekraft i norske bedrifter. I hvilken grad oppfatter du at revisorene i ditt selskap fokuserer på bærekraftsrapporteringen til foretakene under revisjon?

Spørsmål 4

Hvor mye tid anslår du at revisorer i ditt selskap bruker på å kontrollere at rapporteringen om samfunnsansvar er i tråd med lovkravet?

Spørsmål 5

Revisorforeningen har laget en sjekkliste som revisor kan ta utgangspunkt i ved vurderingen av informasjonen i foretakenes årsberetning. I sjekklstens punkt 22 fremgår spesifikt krav til vurdering av foretakenes rapportering av samfunnsansvar. I hvilken grad benytter dere denne aktivt i revisjonen? Dersom sjekklisten brukes i liten grad, hvordan sikrer dere at kravene er oppfylt?

Spørsmål 6

Hvordan bruker dere i ditt revisjonsselskap rskl. § 3-3 c aktivt i vurderingen av bærekraftsrapporteringen?

Spørsmål om bruk av årsberetningen som verktøy for å fremme samfunnsansvar

Som nevnt innledningsvis vurderte vi 50 foretaks rapportering av samfunnsansvar i en dokumentanalyse. Her fant vi varierende grad av rapportering. Flere eksempler viste at selskapene ofte var flinke på rapportering av ytre miljø, hvor både begrepet var nevnt, opplysninger om retningslinjer var gitt og resultatene av handlingene var vurdert. De fire resterende hensynene var i noen tilfeller ikke nevnt i det hele tatt. Enkelte andre selskaper hadde inkludert alle begrepene, gjort rede for retningslinjer og prosedyrer samt vurdert resultatene. Til tross for store ulikheter i selskapenes rapportering, fant vi at alle de 50 foretakene fikk umodifisert konklusjon om årsberetningen av revisor i sine revisjonsberetninger.

Spørsmål 7

Det fremgår av revl. § 5-1 at revisor skal vurdere om bærekraftsrapporteringen er i samsvar med rskl. § 3-3 c. Hvorfor tror du at foretak får umodifisert konklusjon om årsberetningen når de mangler informasjon som skal være inkludert i rapporteringen?

Spørsmål 8

På hvilken måte tror du at en konklusjon med forbehold om årsberetningen kan ha innvirkning på brukerne av årsrapportene og deres beslutninger?

Spørsmål 9

Revisor skal som kjent være allmennhetens tillitsperson. En del av revisors oppgave er følgelig å verifisere ikke-finansiell informasjon. Hvordan tenker du at revisor fremstår når det ikke blir avgitt konklusjon med forbehold i tilfeller der informasjonen som rapporteres fremstår som mangelfull?

Spørsmål 10

I vårt arbeid med å forstå hva som skal inngå i revisors beretning brukte vi eksempelsamlingen som Revisorforeningen har laget for å veilede revisor ved utarbeidelse av revisjonsberetning. Her fant vi ingen spesifikke eksempler knyttet til en konklusjon med forbehold for foretak som ikke oppfyller rapporteringskravet i rskl. § 3-3 c. Har du noen tanker rundt hvorvidt et slikt eksempel kan være med på å gjøre terskelen lavere for å konkludere med forbehold på denne måten?

Frem til regnskapsåret 2018 har store foretak hatt mulighet til å oppfylle rapporteringskravet i rskl. § 3-3 c ved å utarbeide bærekraftsrapport etter de to internasjonale veiledningene, FNs Global Compact og offentlig rapport innenfor rammeverket til Det globale rapporteringsinitiativet GRI. Det betyr at årsrapporter avlagt for regnskapsåret 2018 for første gang ikke lenger hadde mulighet til å oppfylle rskl. § 3-3 c dersom de avla bærekraftsrapport etter et av de to initiativene.

Spørsmål 11

I hvilken grad har dere hensyntatt endringen i deres vurdering av bærekraftsrapporteringen?

Spørsmål 12

Hvordan oppfatter du at endringen har påvirket kvaliteten på store foretaks bærekraftsrapportering?

Spørsmål 13

Hva er dine tanker om at rapportering etter de to veiledningene ikke lengre anses som alternative måter å oppfylle kravet i rskl. § 3-3 c på?

Spørsmål om ny revisorlov og utviklingen fremover

Ny revisorlov forventes trådt i kraft våren 2021. Forslaget innebærer at revl. § 5-1 erstattes med ny § 9-7 om revisjonsberetning, og pålegger revisor å vurdere kravet i rskl. § 3-3 c som følger:

[...]

f) uttale seg om årsberetningen etter revisors mening er konsistent med årsregnskapet og om årsberetningen inneholder de opplysninger som skal gis i henhold til gjeldende lovkrav

g) basert på kunnskapen opparbeidet gjennom revisjonen av årsregnskapet angi om det er avdekket vesentlig feilinformasjon i årsberetningen og opplyse om arten av slik feilinformasjon

h) uttale seg hvis det er vesentlig usikkerhet knyttet til hendelser eller forhold som kan gi grunnlag for betydelig tvil om den revidertes evne til fortsatt drift.

Annet ledd bokstav f og g gjelder på samme måte for informasjon som er publisert separat og henvist til i årsberetningen i henhold til regnskapsloven § 3-3 b om redegjørelse om foretaksstyring, § 3-3 c om redegjørelse om samfunnsansvar og eventuelt § 3-3 d om rapportering om betalinger til myndigheter m.v. (Prop. 37 LS, 2019, s. 247 og 248).

Spørsmål 14

Har du tanker om eventuelle endringer i loven som kunne bidratt til å øke revisors fokus på foretakenes rapportering av samfunnsansvar?

Den europeiske revisorforeningen, Accountancy Europe, har nylig foreslått at det må etableres en felles internasjonal standardsetter for finansiell og ikke-finansiell rapportering.

Spørsmål 15

Hva tenker du om en slik endring i form av etablering av en felles internasjonal standardsetter?

Spørsmål 16

På hvilken måte kan en slik felles internasjonal standardsetter forventes å bedre selskapenes bærekraftsrapportering?

Spørsmål 17

Avslutningsvis, har du noen kommentarer om forhold som vi ikke har fått belyst gjennom samtalen vår?

Vedlegg 2 - Intervjuguide Revisorforeningen

Formål med undersøkelsen og intervjuets temaer

Vi er to masterstudenter ved Universitetet i Agder som skriver masteroppgave innenfor studieretningen regnskap og revisjon. I vår masteroppgave søker vi å finne svar på hvordan revisor vurderer om store foretak har oppfylt sin plikt til bærekraftsrapportering og hvordan vurderingen fremkommer i revisjonsberetningen i henhold til revl. § 5-1, de internasjonale revisjonsstandardene og god revisjonsskikk. For å få en overordnet forståelse av hvordan kvaliteten på bærekraftsrapporteringen er og hvordan revisorer konkluderer på bakgrunn av denne ble det gjennomført en dokumentanalyse av 50 store norske selskaper på børs. I den forbindelse utarbeidet vi tre kriterier som er direkte knyttet opp til rskl. § 3-3 c. Kriteriene skulle hjelpe oss å finne frem til informasjonen som det kreves at foretakene rapporterer om i henhold til lovkravet. Funnene i analysen indikerte at selskapene i mange tilfeller ikke hadde oppfylt kravet om rapportering av samfunnsansvar etter rskl. § 3-3 c. Likevel fikk alle 50 selskapene umodifisert konklusjon om årsberetningen av revisor. Formålet med intervjuet er å få revisorforeningen sitt syn på ulike aspekter knyttet til vurdering av rapportering av samfunnsansvar og hvordan rapporteringen eller mangel på denne behandles ved avleggelse av revisjonsberetningen.

Intervjuet er delt opp i tre temaer. Første del av intervjuet tar for seg revisors vurdering av bærekraftsrapportering på generelt grunnlag. Her søker vi først å få en generell forståelse av hvordan det er forventet at revisor vurderer kvaliteten på foretakenes rapportering i dag og deres rolle som pådriver for å øke kvaliteten ytterligere. Deretter er det utformet spørsmål for å få svar på bruk av retningslinjer og prosedyrer under vurderingen av hvorvidt kravet i rskl. § 3-3 c om rapportering av samfunnsansvar er oppfylt. Revisorforeningen har utarbeidet en "sjekkliste" hvor det blant annet spesifikt fremgår hvordan revisor skal vurdere foretakenes redegjørelse av samfunnsansvar i tråd med kravet i rskl. § 3-3 c første ledd. Vi ønsker å få innblikk i hva som var formålet med sjekklisten.

Neste del av intervjuet tar utgangspunkt i funnene som ble gjort i vår analyse av 50 foretaks rapportering av samfunnsansvar. Etter vår vurdering manglet flere av årsrapportene tilstrekkelig informasjon om temaene som kreves omtalt i henhold til lovkravet. Revisjonsberetningene for alle 50 selskapene viste likevel at årsrapportene fullt ut ble godkjent. Det er derfor interessant å få innsyn i hvordan revisorforeningen forventer at

revisor skal vurdere rapporteringskravet samt deres erfaring rundt bruken av konklusjon med forbehold med særlig hensyn på årsberetningen.

Siste tema knytter seg til spørsmål om ny revisorlov og utviklingen fremover. Flere aktører har uttalt et ønske om en internasjonal standard. Ny revisorlov forventes å trå i kraft i løpet av våren 2021. Selv om ny revl. § 9-7 er relativt lik dagens revl. § 5-1 i form av innhold, er det relevant å diskutere hvordan en endring i lovbestemmelsen eventuelt kan endre kvaliteten på bærekraftsrapporteringen og hvordan denne videre kan utvikles. Formålet er i denne forbindelse å få økt forståelse av hvordan revisorer vurderer bærekraftsrapporteringens status i fremtiden.

Spørsmål om revisors vurdering av bærekraftsrapportering

Spørsmål 1

Hvordan oppfatter du begrepet samfunnsansvar?

Spørsmål 2

Hvordan opplever du kompetansenivået på samfunnsansvar i de store foretakene?

Spørsmål 3

Dere i revisorforeningen uttaler at dere ønsker at revisorer skal være pådrivere for bærekraft i norske bedrifter. I hvilken grad oppfatter du at revisorer fokuserer på bærekraftsrapporteringen til foretakene under revisjon?

Spørsmål 4

Hvor mye tid anslår du at revisorer bruker på å kontrollere at rapporteringen om samfunnsansvar er i tråd med lovkravet?

Spørsmål 5

Dere i revisorforeningen har laget en sjekkliste som revisor kan ta utgangspunkt i ved vurderingen av informasjonen i foretakenes årsberetning. I sjekklestens punkt 22 fremgår spesifikt krav til vurdering av foretakenes rapportering av samfunnsansvar. Hva var formålet med å utarbeide denne sjekklisten?

Spørsmål 6

I hvilken grad oppfatter du at sjekklisten blir brukt aktivt av deres medlemmer?

Spørsmål om bruk av årsberetningen som verktøy for å fremme samfunnsansvar

Som nevnt innledningsvis vurderte vi 50 foretaks rapportering av samfunnsansvar i en dokumentanalyse. Her fant vi varierende grad av rapportering. Flere eksempler viste at selskapene ofte var flinke på rapportering av ytre miljø, hvor både begrepet var nevnt, opplysninger om retningslinjer var gitt og resultatene av handlingene var vurdert. De fire resterende hensynene var i noen tilfeller ikke nevnt i det hele tatt. Enkelte andre selskaper hadde inkludert alle begrepene, gjort rede for retningslinjer og prosedyrer samt vurdert resultatene. Til tross for store ulikheter i selskapenes rapportering, fant vi at alle de 50 foretakene fikk umodifisert konklusjon om årsberetningen i sine revisjonsberetninger.

Spørsmål 7

Det fremgår av revl. § 5-1 at revisor skal vurdere om bærekraftsrapporteringen er i samsvar med rskl. § 3-3 c. Hvorfor tror du at foretak får umodifisert konklusjon om årsberetningen når de mangler informasjon som skal være inkludert i rapporteringen?

Spørsmål 8

På hvilken måte tror du at en konklusjon med forbehold om årsberetningen kan ha innvirkning på brukerne av årsrapportene og deres beslutninger?

Spørsmål 9

Revisor skal som kjent være allmennhetens tillitsperson. En del av revisors oppgave er følgelig å verifisere ikke-finansiell informasjon. Hvordan tenker du at revisor fremstår når det ikke blir avgitt konklusjon med forbehold i tilfeller der informasjonen som rapporteres fremstår som mangelfull?

Spørsmål 10

I vårt arbeid med å forstå hva som skal inngå i revisors beretning brukte vi eksempelsamlingen som dere har laget for å veilede revisor ved utarbeidelse av revisjonsberetning. Her fant vi ingen spesifikke eksempler knyttet til en konklusjon med

forbehold for foretak som ikke oppfyller rapporteringskravet i rskl. § 3-3 c. Hva kan være grunnen til at det ikke finnes et slikt eksempel?

Spørsmål 11

Har du noen tanker rundt hvorvidt et slikt eksempel kan være med på å gjøre terskelen lavere for å konkludere med forbehold på denne måten?

Frem til regnskapsåret 2018 har store foretak hatt mulighet til oppfylle rapporteringskravet i rskl. § 3-3 c ved å utarbeide bærekraftsrapport etter de to internasjonale veiledningene, FNs Global Compact og offentlig rapport innenfor rammeverket til Det globale rapporteringsinitiativet GRI. Det betyr at årsrapporter avlagt for regnskapsåret 2018 for første gang ikke lenger hadde mulighet til å oppfylle rskl. § 3-3 c dersom de avla bærekraftsrapport etter et av de to initiativene.

Spørsmål 12

Hvordan oppfatter du at endringen har påvirket kvaliteten på store foretaks bærekraftsrapportering?

Spørsmål 13

Hva er dine tanker om at rapportering etter de to veiledningene ikke lenger anses som alternative måter å oppfylle kravet i rskl. § 3-3 c på?

Spørsmål om ny revisorlov og utviklingen fremover

Ny revisorlov forventes trådt i kraft våren 2021. Forslaget innebærer at revl. § 5-1 erstattes med ny § 9-7 om revisjonsberetning, og pålegger revisor å vurdere kravet i rskl. § 3-3 c som følger:

[...]

f) uttale seg om årsberetningen etter revisors mening er konsistent med årsregnskapet og om årsberetningen inneholder de opplysninger som skal gis i henhold til gjeldende lovkrav

g) basert på kunnskapen opparbeidet gjennom revisjonen av årsregnskapet angi om det er avdekket vesentlig feilinformasjon i årsberetningen og opplyse om arten av slik feilinformasjon

h) uttale seg hvis det er vesentlig usikkerhet knyttet til hendelser eller forhold som kan

gi grunnlag for betydelig tvil om den revidertes evne til fortsatt drift.

Annet ledd bokstav f og g gjelder på samme måte for informasjon som er publisert separat og henvist til i årsberetningen i henhold til regnskapsloven § 3-3 b om redegjørelse om foretaksstyring, § 3-3 c om redegjørelse om samfunnsansvar og eventuelt § 3-3 d om rapportering om betalinger til myndigheter m.v. (Prop. 37 LS, 2019, s. 247 og 248).

Spørsmål 14

Har du tanker om eventuelle endringer i loven som kunne bidratt til å øke revisors fokus på foretakenes rapportering av samfunnsansvar?

Den europeiske revisorforeningen, Accountancy Europe, har nylig foreslått at det må etableres en felles internasjonal standardsetter for finansiell og ikke-finansiell rapportering.

Spørsmål 15

Hva tenker du om en slik endring i form av etablering av en felles internasjonal standardsetter?

Spørsmål 16

På hvilken måte kan en slik felles internasjonal standardsetter forventes å bedre selskapenes bærekraftsrapportering?

Spørsmål 17

Avslutningsvis, har du noen kommentarer om forhold som vi ikke har fått belyst gjennom samtalen vår?

Vedlegg 3 – Refleksjonsnotat 1

Vår masteroppgave undersøker revisors vurdering av store foretaks rapportering av samfunnsansvar etter regnskapsloven § 3-3 c. Formålet med refleksjonsnotatet er å diskutere oppgaven med hensyn på internasjonalisering, innovasjon og ansvar. De tre temaene utgjør nøkkelkonseptene i misjonen til Handelshøyskolen ved Universitetet i Agder. Et sammendrag av oppgavens tema, funn og konklusjoner presenteres og knyttes så opp mot de tre nøkkelkonseptene i det følgende.

Store foretak ble i 2013 pålagt å integrere en redegjørelse om samfunnsansvar i sine årsrapporter. Kravet er lovfestet i rskl. § 3-3 c. Revisor skal i den forbindelse kontrollere at rapporteringen er i samsvar med lov og forskrift, samt se til at opplysningene er konsistent med årsregnskapet slik det fremgår av revl. § 5-1 første ledd tredje punktum. Det ble foretatt en dokumentanalyse av 50 store foretak for å kartlegge store foretaks rapportering av samfunnsansvar. Resultatene indikerte at norske selskaper i mange tilfeller ikke rapporterer i tilfredsstillende grad, og følgelig ikke oppfyller kravet i rskl. § 3-3 c. Dokumentanalysens funn avdekket også at samtlige foretak hadde fått umodifisert konklusjon om årsberetningen, til tross for at kravene til redegjørelse om samfunnsansvar ikke kunne anses oppfylt. Revisor skal i sin beretning uttale seg om redegjørelser om samfunnsansvar er i samsvar med lov og forskrift, samt om opplysningene er konsistent med årsregnskapet (revl. § 5-6 fjerde ledd punkt 4). I ingen tilfeller hadde revisor uttalt seg om at mangelfull rapportering ikke var i samsvar med lov og forskrift.

Gjennom dybdeintervjuer med kompetente respondenter opparbeidet vi oss en forståelse av hvordan lovkravet til revisor i tilknytning bærekraftsrapportering praktiseres. Funnene viste at representantene hadde svært ulik oppfatning av hva deres plikt omfatter. Hvordan revisor vurderer selskapers bærekraftsrapportering er derfor i noen grad påvirket av hvordan det enkelte revisjonsselskap tolker lovkravet. Respondentene var likevel samstemte i oppfatningen om at dagens lovkrav ikke er tilstrekkelig i både regnskapslov og revisorlov. Konklusjonen ble at attestasjon av bærekraftsrapportering i tråd med ISAE 3000 kan være et fullgodt alternativ. Slik attestasjon ble ansett for å kunne løfte kvaliteten på revisors vurdering av selskapers rapportering av samfunnsansvar.

Internasjonalisering

Masteroppgavens tema knytter seg til revisors vurdering av store foretaks rapportering av samfunnsansvar etter rskl. § 3-3 c. Dette er en særnorsk bestemmelse som følgelig bare gjelder norske, store foretak. Samfunnsansvar er imidlertid et tema verden over.

Internasjonalt jobbes det med å utvikle globale standarder for å forbedre sammenheng, konsistens og sammenlignbarhet av rapportering av samfunnsansvar. En internasjonal standardsetter ble blant respondentene ansett for å kunne bidra til å gi langt mer omfattende bærekraftsrapportering enn dagens lovkrav. Utviklingen er svært sentral i forbindelse med forbedring av kvaliteten på store foretaks bærekraftsrapporter, men også for å kunne løfte fokuset og kvaliteten på revisors vurdering av rapporteringen.

Attestasjon av bærekraftsrapportering ble fremhevet som fremtidens mulighet. Den internasjonale revisjonsstandard ISAE 3000 ble i den forbindelse trukket frem som en relevant standard å ta utgangspunkt i. Innføring av krav om attestasjon av bærekraftsrapportering i tråd med ISAE 3000 vil kunne bidra til å samkjøre vurderingen av informasjonen på internasjonalt nivå blant revisjonsselskapene. De internasjonale revisjonsstandardene (ISA) har vært sentrale i revisjonsfagene RE-400 og RE-401. Emnene har gitt innsikt i sammenhenger og ulikheter mellom internasjonale og norske regler. Dette har gitt et godt grunnlag for å forstå og sette seg inn i hvordan revisor skal vurdere store foretaks redegjørelser om samfunnsansvar.

Regnskapsfagene BE-420 og BE-507 har også gitt god innføring i internasjonale regnskapsstandarder og norsk lovgivning. Dette er nødvendig kunnskap å ta med seg når vi skal ut i arbeidslivet som revisorer. Norske, børsnoterte foretak er pålagt å rapportere i henhold til den internasjonale regnskapsstandard IFRS. I tillegg er foretakene pålagt å følge særnorske bestemmelser som IFRS ikke omfatter. En forståelse for internasjonalt og norsk rammeverk er nødvendig for å kunne revidere foretak uavhengig av hvilket rammeverk som legges til grunn. Det har også vært fordelaktig å ha opparbeidet seg en god forståelse for de ulike rammeverkene når revisors vurdering av store foretaks rapportering av samfunnsansvar diskuteres på et internasjonalt nivå.

Innovasjon

Pr. i dag finnes lite forskning på revisors vurdering av store foretaks rapportering av samfunnsansvar. Oppgaven er derfor i seg selv innovativ i den forstand at den tar for seg et lite diskutert tema.

For å kartlegge store foretaks rapportering av samfunnsansvar ble det gjennomført en dokumentanalyse av 50 store foretak. Dokumentanalysen avdekket at samtlige foretak hadde fått umodifisert konklusjon om årsberetningen i revisjonsberetningen til tross for at foretakene i mange tilfeller hadde utelatt begreper og opplysninger som kreves av rskl. § 3-3 c. I den forbindelse ble det foreslått et eksempel for hvordan revisor kan avgi modifisert konklusjon om årsberetningen med hensyn på foretakenes bærekraftsrapportering.

Eksempelet ble utarbeidet i tråd med eksisterende konklusjoner i DnRs Kompetanse og Revisorforeningens eksempelsamling. Tanken bak eksempelet var å presisere at forbeholdet gjelder store foretaks rapportering av samfunnsansvar etter rskl. § 3-3 c spesifikt, og på denne måten tydeliggjøre at opplysningene i årsberetningen og årsregnskapet for øvrig kan vurderes å være uten vesentlige feil. Et konkret eksempel med hensyn på foretakenes bærekraftsrapportering finnes pr. i dag ikke. Eksempelet er derfor et innovativt bidrag som kan være med å senke terskelen for å modifisere konklusjonen om årsberetningen dersom det foreligger rapportering som ikke oppfyller lovkravet.

Ansvar

Revisor er allmennhetens tillitsperson ved utøvelse av sin virksomhet, jf. revl. § 1-2. Dette påfører revisor et stort ansvar ovenfor myndigheter, investorer, eiere, banker og andre regnskapsbrukere som fatter økonomiske beslutninger basert på årsrapportene til foretak. Revl. § 5-6 fjerde ledd punkt 4 pålegger revisor å uttale seg om redegjørelser for samfunnsansvar etter rskl. § 3-3 c er i samsvar med lov og forskrift, samt om opplysningene er konsistent med årsregnskapet. Revisor har på denne måten et ansvar for å kommunisere mangelfulle redegjørelser om samfunnsansvar utad til regnskapsbrukerne.

Revisorforeningen har uttrykket at de ønsker at revisorer skal være pådrivere for samfunnsansvar og på denne måten bidra til en bærekraftig utvikling i næringslivet. Realiteten er at selskapenes bærekraftsrapportering ikke blir ansett som viktig nok i den store sammenhengen, hvilket betyr at revisorene i praksis ikke tar på seg ansvaret i den grad revisorforeningen ønsker. Selv om revisorene som ble intervjuet anerkjenner at de har et ansvar for å kontrollere at redegjørelser om samfunnsansvar er gitt, legges mye av grunnen til at ansvaret ikke følges opp på en tilfredsstillende måte på at kravene i både regnskapslov og revisorlov er for dårlige. Faktum er uansett at revisor har et ansvar for å kontrollere at redegjørelser om samfunnsansvar er i samsvar med lov og forskrift, samt konsistent med årsregnskapet. Kravet er nedfelt i norsk lovgivning. Som allmennhetens tillitsperson bør dette ansvaret stå sterkt også i revisor sin vurdering av store foretaks rapportering av samfunnsansvar.

I dette refleksjonsnotatet er revisors vurdering av store foretaks rapportering av samfunnsansvar diskutert og knyttet opp mot internasjonalisering, innovasjon og ansvar. De tre nøkkelverdiene har vært gjennomgående i løpet av studiet og har bidratt til å heve mitt kunnskapsnivå. Jeg er sikker på at det jeg har lært på Handelshøyskolen ved Universitetet i Agder har vært med på å forberede meg på arbeidslivet, og ser frem til å anvende kunnskapen jeg har opparbeidet meg videre.

Kristiansand, mai 2020

Martine Færstad Nilsen

Vedlegg 4 – Refleksjonsnotat 2

Formålet med refleksjonsnotatet er å diskutere masteroppgaven med hensyn til internasjonale trender, innovasjon og ansvarlighet. De tre temaene utgjør nøkkelkonseptene i misjonen til Handelshøyskolen ved Universitetet i Agder og har spilt en stor rolle i studietiden.

Innledningsvis oppsummeres masteroppgavens tema, funn og konklusjoner. Videre blir oppgaven og dens relevans diskutert opp mot de tre temaene.

Masteroppgaven ser på hvordan revisor vurderer store foretaks rapportering av samfunnsansvar. Store foretak fikk i 2013 en plikt til å utarbeide redegjørelser for samfunnsansvar. Denne redegjørelsen er revisor pålagt å kontrollere at er i samsvar med lov og forskrift, samt om opplysningene er konsistent med årsregnskapet (revl. § 5-1 første ledd tredje punktum). Revisor skal så i sin revisjonsberetning uttale seg om minimumsopplysningene som skal gis i redegjørelsen for samfunnsansvar er i samsvar med lov og forskrift, og om opplysningene er konsistent med årsregnskapet (revl. § 5-6 fjerde ledd punkt 4). Vi gjennomførte en dokumentanalyse som tok utgangspunkt i 50 store foretak sine redegjørelser for samfunnsansvar. Her fremgikk det at samtlige fikk en umodifisert konklusjon om årsberetningen selv om flere av foretakene ikke kan sies å ha oppfylt kravet til minimumsopplysninger.

Gjennom intervjuer med kompetente respondenter fant vi flere ulike oppfatninger av hva som var revisors reelle oppgave i vurderingen av store foretak sine bærekraftsrapporter. Samtlige var likevel enige i at dagens lovkrav, både i regnskapslov og revisorlov, ikke er gode nok. Regnskapsloven tar etter respondentenes syn ikke hensyn til hva som er vesentlig for foretakene å rapportere om, slik at revisor må ta en skjønnsmessig vurdering av opplysningene som rapporteres. Eventuelle mangler i redegjørelsene blir ikke ansett som viktige nok til å kommenteres i revisjonsberetningen.

Oppgavens konklusjon er at dagens lovkrav er ikke tilstrekkelig for å få revisor med på utviklingen i selskapenes rapportering av samfunnsansvar. Innføring av obligatorisk attestasjon på selskapenes bærekraftsrapportering, eksempelvis i tråd med ISAE 3000, blir fremhevet som et alternativ. Slik attestasjon vil øke fokuset og kvaliteten på revisors vurdering av selskapers rapportering av samfunnsansvar.

Internasjonale trender

Fokuset på samfunnsansvar som et generelt tema er stort over hele verden. Dette gjelder også i regnskaps- og revisjonsmiljøene verden over. I dag har ulike land sine egne versjoner av krav til rapportering av samfunnsansvar, slik Norge har krav i regnskapsloven. Flere aktører jobber nå med å utarbeide globale standarder og veiledninger til foretakenes rapportering av samfunnsansvar og revisors vurdering av denne. Dette arbeidet er viktig å følge med på i utarbeidelsen av et forbedret lovkrav til revisors vurdering av store foretaks rapportering av samfunnsansvar her i Norge.

ISAE 3000 blir i masteroppgaven foreslått som en god standard å ta utgangspunkt i ved attestasjon av selskapenes bærekraftsrapportering. Dette er en av flere internasjonale revisjonsstandarder utviklet av the International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). Revisjonsstandardene brukes allerede av norske revisorer ved revisjon av foretakenes årsregnskap. Redegjørelsene for samfunnsansvar er informasjon som skal inngå i foretakenes årsberetning – et element som er særnorsk slik at internasjonal lovgivning ikke er tilpasset revisjon av årsberetningens innhold. Ved å innføre obligatorisk attestasjon av bærekraftsrapporteringen i tråd med ISAE 3000 vil også revisors vurdering av slik informasjon være av internasjonal standard.

Internasjonale regnskaps- og revisjonsstandarder har vært tema i flere fag i løpet av mastergraden. I revisjonsfagene RE-400 og RE-401 har særlig internasjonale revisjonsstandarder vært i fokus for å gi innsikt i sammenhenger og ulikheter mellom norske og internasjonale regler. Norske børsnoterte foretak er pålagt å rapportere i henhold til den internasjonale regnskapsstandarden IFRS i tillegg til enkelte særnorske regler som ikke IFRS dekker. Regnskapslovens krav til redegjørelser for samfunnsansvar er et eksempel på en slik særnorsk regel. Dette innebærer derfor at revisor må ha kunnskap om både norsk og internasjonal standard. I faget BE-420 ble IFRS og de norske regnskapsstandardene presentert for å gi en oversikt over forskjellene mellom de to rammeverkene. BE-507 gikk ytterligere inn på IFRS slik at vi som nyutdannede revisorer har kunnskap nok til å kunne revidere foretakenes årsrapporter uavhengig av hvilken regnskapsstandard som følges.

Innovasjon

Oppgaven har sett på hvordan revisor vurderer store foretaks rapportering av samfunnsansvar. Flere aktører, deriblant revisorer, har uttrykt at regnskapslovens krav til rapportering av samfunnsansvar ikke er godt nok. Det er imidlertid lite forskning, verken gjennom artikler eller masteroppgaver, på hvordan revisor vurderer rapporteringen. Tema for oppgaven er derfor nytenkende i seg selv.

Gjennom arbeidet med oppgaven kom det frem at det ikke fantes et spesifikt eksempel på hvordan revisor kan formulere en konklusjon med forbehold om årsberetningen dersom et foretak ikke oppfylder minimumskravet til opplysninger om selskapets samfunnsansvar. Et slikt eksempel ble derfor foreslått i tråd med eksisterende konklusjoner i DnR Kompetanse og Revisorforeningens eksempelsamling. En gjennomgang av 50 store foretak sine revisjonsberetninger viste at alle hadde fått umodifisert konklusjon om årsberetningen selv om flere ikke kan sies å oppfylle lovens minimumskrav. Formålet med å utarbeide et slikt eksempel var å senke terskelen for å påpeke manglende bærekraftsrapportering i revisjonsberetningen. Eksempelet var derfor et bidrag for nytenkning blant revisorene.

Ansvarlighet

Alle, både enkeltpersoner og selskaper, har et ansvar for å ta vare på jorden for å sikre fremtidige generasjoners tilgang til de samme ressursene som vi har i dag. Revisorforeningen ønsker at revisorene skal være en pådriver for bærekraft i norske bedrifter. Dette er et ansvar som revisorene ikke ser ut til å ta i den grad Revisorforeningen ønsker. Revisorene anerkjenner at de har et ansvar for å sikre at foretakene redegjør for sitt samfunnsansvar, men mener at kravene i både regnskapsloven og revisorloven er for dårlige til at de kan ta ansvaret på en god nok måte. Ansvarlighet er et gjennomgående tema blant fagene i mastergraden. Selv om revisor har et spesielt stort ansvar som allmennhetens tillitsperson i revisjonen av selskapers årsregnskap, mener jeg at dette ansvaret også bør stå sterkt i revisors vurdering av informasjonen som inngår i årsberetningen. Pr. i dag har revisor tross alt et ansvar som er nedfelt i loven. Selv om kravet blir ansett som for dårlig, er det likevel fullt ut et lovkrav som må følges.

Dersom det i fremtiden blir obligatorisk for selskapene å få attestasjon på sin bærekraftsrapportering opplever derimot revisorene at de i større grad vil ta ansvaret på alvor.

Attestasjoner innebærer klarere veiledning for hvordan revisor skal gjennomføre en vurdering av rapporteringen. Dette i motsetning til dagens lovkrav der det i større grad er opp til både revisjonsselskapet selv men også den enkelte revisor hvordan vurderingen av bærekraftsrapporteringen vektlegges og gjennomføres. Personlige oppfatninger av viktigheten av å ta et samfunnsansvar legger derfor føringer på vurderingen.

Masteroppgaven om revisors vurdering av store foretaks samfunnsansvar har, sammen med samtlige fag i mastergraden, bidratt til å heve kunnskapsnivået mitt og forstå viktigheten av å se utover Norges landegrenser, tenke nytt og se verdien av å opptre ansvarlig. Dette er i tråd med skolens misjon om å skape kunnskap gjennom internasjonale, innovative og ansvarlige perspektiver. Jeg ser frem til å anvende og utvikle kunnskapen jeg har opparbeidet meg på Handelshøyskolen ved Universitetet i Agder videre i arbeidslivet.

Kristiansand, mai 2020

Hanne Andersen Ørbeck