

Revisors rolle som pådriver for bærekraft

En kvalitativ studie om hvordan revisor jobber med bærekraft i revisjonsoppdraget, sett fra et kundeperspektiv

HILDE JENSEN BIRKELAND
KRISTOFFER SVENDSEN

VEILEDER
Victoria Edgar

Universitetet i Agder, 2022

Handelshøyskolen ved UiA
Institutt for økonomi

Master

FORORD

Denne utredningen markerer avslutningen av vårt masterstudie i regnskap og revisjon (MRR) ved Handelshøyskolen UiA. Valget av tema er basert på personlige interesser, samt at bærekraft er et tema som blir viktig i revisjonsbransjen fremover. Både nå og i de kommende årene vil det skje mange endringer for hvordan virksomheter må forholde seg til problemstillinger rundt bærekraft. Dette vil medføre fremveksten av nye revisjonsrom, herunder nye markedsområder for revisor. Næringslivet er i full gang med det grønne skiftet, og revisor må henge med på denne omstillingen for å kunne være en relevant samtalepartner for kundene, samt sikre en relevant revisjonsbransje. Etter endte studier starter vi begge en karriere innen revisjon, og håper at innsikten vi har skaffet oss gjennom oppgaven kan medbringe fordeler til arbeidslivet.

Vi vil rette en stor takk til vår veileder Victoria Edgar for gode tips, råd og konstruktive tilbakemeldinger. Vi vil også rette en stor takk til Carl-Erik Akselberg i Revisorforeningen som har gitt oss gode innspill for vinkling av oppgaven. I tillegg vil vi takke alle intervjuobjekter som stilte med godt engasjement og nysgjerrighet for oppgaven.

Vi håper at studien kan være til nytte for både revisjonsselskaper og deres kunder, samt andre som ønsker å studere lignende problemstillingen i fremtiden.

Kristiansand, 1.juni 2022



Hilde Jensen Birkeland



Kristoffer Svendsen

Sammendrag

Virksomheter står i dag ovenfor det grønne skiftet på veien for å bli mer bærekraftige. Alle deler av samfunnet må bidra dersom Norge skal lykkes i sitt arbeid med bærekraftig utvikling. For at revisor skal opprettholde sin rolle som allmennhetens tillitsperson, er det viktig at revisor er med på denne omstillingen. Tilliten medfører både ansvar og muligheter for revisor til å kunne påvirke virksomhetene i en mer bærekraftig retning (Kristiansen, 2019, s. 14). Revisorforeningen lanserte i 2019 en strategi om å integrere bærekraft som en fast del av alle revisjonsoppdrag. Sammen med de fem største revisjonsselskapene i Norge, er de i full gang med det kollektive løftet for å sikre en relevant revisjonsbransje. Denne omstillingen vil medføre nye ansvarsområder og oppgaver for revisor. Formålet med denne studien er å undersøke hvordan det jobbes med bærekraft i revisjonsoppdrag i dag, sett fra et kundeperspektiv. Vi ønsker å søke svar på problemstillingen:

«Hvilken rolle spiller revisor i arbeidet med bærekraft i virksomheter i det norske markedet, sett fra et kundeperspektiv?»

Studien har et eksplorativt design med en kvalitativ forskningsmetode. Datainnsamling er utført ved hjelp av digitale dybdeintervjuer. Utvalget består av seks revisjonspliktige virksomheter i Norge, samt to revisjonsselskaper. For å besvare problemstillingen har vi spurt respondentene om å reflektere over hvordan de opplever at revisor jobber med bærekraft i revisjonsoppdraget, hvorvidt revisor motiverer kunden til å arbeide med bærekraft, samt om det foreligger noen begrensinger i å bruke revisor aktivt på problemstillinger innen bærekraft.

Resultatene viser at revisor spiller en mindre rolle i arbeidet med bærekraft i norske virksomheter enn først antatt. Noen av hovedårsakene til dette er mangelen på initiativ, selvinteresse, pris og kompetanse fra revisor. Revisjonsselskapene er kritisk til egen innsats, men påpeker at det jobbes tett internt med å øke revisors kompetanse på bærekraft. Dersom begrensningene kan reduseres, er det imidlertid ingen tvil om at det finnes et stort marked for revisorer til å integrere bærekraft i revisjonsoppdrag. For å oppnå dette må revisor først og fremst øke sin egeninteresse, samt bli flinkere til å informere kunden om at de besitter kompetanse om bærekraft. I alt handler dette å være en relevant samtalepartner for kunden. Dersom dette oppnås, kan revisor bli den store stjernen i denne historien, ref. Respondent A.

Abstract

Businesses today are facing the green shift towards becoming more sustainable. Every part of the society must contribute if the Norwegian business community is to succeed in its work with sustainable development. In order for the auditor to apply its role as the public trustee, it is important that the auditor is involved in this shift. This involves both responsibility and opportunities for the auditor to be able to influence the companies in a sustainable direction (Kristiansen, 2019, p. 14). In 2019, Revisorforeningen launched a strategy to integrate sustainability as a mandatory part of each audit mission. In collaboration with the five largest auditing companies in Norway, they are in the process of a collective mission to ensure a relevant auditing profession. The reorganization will create new audit spaces and assignments for the auditor. The purpose of this study is to investigate how the work with sustainability in auditing assignments is today, from a customer perspective. We seek answers to the following research problem:

"What role does the auditor play in the work with sustainability in business in the Norwegian market, considered from a customer perspective?"

The study has an exploratory design with a qualitative research method. Data collection is performed using digital in-depth interviews. The sample consists of six companies subject to auditing in Norway, as well as two auditing firms. To answer the research problem, we asked the respondents to reflect on how they experience the auditor working with sustainability in the audit assignment, whether the auditor motivates the client to work with sustainability, and whether there are any restrictions from using the auditor actively on issues related to sustainability.

The results revealed that the auditor have a lesser role in the work with sustainability in Norwegian companies than expected. One of the main reasons is lack of initiative, self-interest, costs, and expertise from the auditor. The auditing companies are critical of their own efforts but ensures that they are working internally to increase the auditor's competence in sustainability. If the restrictions can be reduced, there is a large possible market for auditors. In order to achieve this, the auditor must increase their self-interest and competence. If this is achieved, the auditor might become the big star in this story, ref. respondent A.

INNHALDSFORTEGNELSE

1. INNLEDNING	8
1.1 BAKGRUNN FOR VALG AV TEMA.....	8
1.2 FORMÅL OG PROBLEMSTILLING	9
1.3 AVGRENSNINGER	10
1.4 STUDIENS NYTTEVERDI.....	10
2. TEORI OG TIDLIGERE FORSKNING	12
2.1 TIDLIGERE FORSKNING.....	12
2.2 BÆREKRAFT	15
2.2.1 Definisjon på bærekraft.....	15
2.2.2 Historien om bærekraftig utvikling	17
2.2.3 Bærekraftsbarometeret.....	18
2.3 VERDIEN AV Å INVESTERE I BÆREKRAFT	19
2.4 BÆREKRAFT OG REVISORS ROLLE	20
2.4.1 Revisors rolle i samfunnet.....	21
2.4.2 Hvorfor kunnskap om bærekraft er viktig for revisor	21
2.4.3 Hvordan revisor kan starte arbeidet med bærekraft	23
2.4.4 Hvordan revisor kan hjelpe kunden med bærekraft.....	24
2.5 KOMMENDE LOVVERK OG KILDER TIL INFORMASJON	25
2.5.1 Taksonomien	27
2.5.2 Bærekraftsrapportering	28
2.5.3 Åpenhetsloven – Norge	29
2.5.4 Offentliggjøringsforordningen.....	29
2.5.5 Andre krav fra myndighetene i Norge.....	30
2.6 DEN NORSKE REVISORFORENINGENS ROLLE (DNR)	30
2.6.1 Bærekraftsakademiet	31
2.7 BEGRENSNINGER.....	31
2.7.1 Rådgivning og uavhengighet	32
2.7.2 Revisors kompetanse på revidering av bærekraftsrapporter	34
2.7.3 Revisjonshonorar	35
2.8 OPPSUMMERING AV TEORI OG TIDLIGERE FORSKNING	35
3. FORSKNINGSMETODE	37
3.1 VALG AV VITENSKAPSTEORI.....	38
3.2 VALG AV FORSKNINGSDESIGN.....	38
3.3 VALG AV METODE FOR DATAINNSAMLING	39
3.3.1 Digitale dybdeintervju.....	39

3.4	VALG AV INTERVJUOBJEKTER OG STØRRELSE	40
3.4.1	<i>Gjennomføring av dybdeintervju.....</i>	42
3.5	BEARBEIDING AV DATA	43
3.6	ANALYSEPROSESSEN	43
3.7	TOLKNING AV DATA.....	44
3.8	RELIABILITET OG VALIDITET	44
3.9	ETISKE VURDERINGER.....	45
3.10	REVISJONSSLESKAPER	46
4.	FUNN	47
4.1	BÆREKRAFT	47
4.1.1	<i>Holdninger om bærekraft.....</i>	48
4.1.2	<i>Hvordan virksomhetene jobber med bærekraft</i>	49
4.2	KUNDENS OPPFATNING AV REVISOR	50
4.2.1	<i>Forholdet til revisor.....</i>	50
4.2.2	<i>Revisors generelle proaktivitet.....</i>	52
4.2.3	<i>Revisors arbeid med bærekraft i revisjonsoppdraget.....</i>	54
4.2.4	<i>Revisors evne til å initiativ knyttet til arbeid med bærekraft.....</i>	56
4.2.5	<i>Revisor som pådriver for å arbeide med bærekraft hos kundene.....</i>	59
4.3	BEGRENSNINGER.....	60
4.3.1	<i>Begrensninger for å bruke revisor aktivt innen bærekraft.....</i>	60
4.3.2	<i>Tap av muligheter og løsninger på begrensninger</i>	63
4.4	FREMTIDENS REVISOR.....	65
4.4.1	<i>Etterspurt kompetanse i fremtiden.....</i>	65
4.4.2	<i>Viktigheten av at revisor engasjerer seg i bærekraft.....</i>	66
4.5	OPPSUMMERING	68
4.6	REVISJONSSLESKAPER.....	69
4.6.1	<i>Revisjonsselskap 1 – Respondent G.....</i>	69
4.6.2	<i>Revisjonsselskap 2 – Respondent H.....</i>	71
5.	DISKUSJON	74
5.1	FORSKNINGSSPØRSMÅL 1 - HVORDAN OPPLIVER NORSKE VIRKSOMHETER AT REVISOR JOBBER MED BÆREKRAFT I SINE OPPDRAG?.....	74
5.2	FORSKNINGSSPØRSMÅL 2 - I HVILKEN GRAD MOTIVERER REVISOR TIL Å ARBEIDE MED BÆREKRAFT I NORSKE VIRKSOMHETER?.....	76
5.3	FORSKNINGSSPØRSMÅL 3 - HVA BEGRENSER NORSKE VIRKSOMHETER FRA Å BRUKE REVISOR I SITT ARBEID MED BÆREKRAFT?.....	79
6.	KONKLUSJON	84
6.1	BEGRENSNINGER.....	87

6.2 FORSLAG TIL VIDERE FORSKNING	87
LITTERATURLISTE	89
VEDLEGG	98
VEDLEGG 1: INTERVJUGUIDE TIL NORSKE VIRKSOMHETER.....	98
VEDLEGG 2: INTERVJUGUIDE TIL REVISJONSSELSKAPENE	100
VEDLEGG 3: DISKUSJONSNOTAT - HILDE JENSEN BIRKELAND	102
VEDLEGG 4: DISKUSJONSNOTAT - KRISTOFFER SVENDSEN.....	109
VEDLEGG 5: INFORMASJONSSKRIV & NSD SAMTYKKESKJEMA	116

FIGURLISTE

FIGUR 1: FNS 17 BÆREKRAFTSMÅL	18
FIGUR 2: HVORDAN REVISOR KAN STARTE ARBEIDET MED BÆREKRAFT	24
FIGUR 4: HVORDAN REVISOR KAN HJELPE KUNDEN MED BÆREKRAFT.....	25
FIGUR 5: FORSKNINGSLØKEN.....	37
FIGUR 6: UNDERSØKELSESDSIGN.....	38
FIGUR 7: ANTALL RESPONDENTER SOM ER OPPTATT AV Å KLATRE PÅ NORSK BÆREKRAFTSBAROMETER	49
FIGUR 8: ANTALL RESPONDENTER MED EGEN BÆREKRAFTSANSVARLIG	50
FIGUR 9: ANTALL RESPONDENTER MED LØPENDE KONTAKT MOT REVISOR	52
FIGUR 10: ANTALL RESPONDENTER MED ET GODT FORHOLD TIL REVISOR	52
FIGUR 11: ANTALL RESPONDENTER SOM OPPLEVER AT REVISOR HAR GOD KJENNSKAP BRANSJEN	54
FIGUR 12: ANTALL RESPONDENTER MED EN PROAKTIV REVISOR	54
FIGUR 13: ANTALL RESPONDENTER SOM OPPLEVER AT DET JOBBES MED BÆREKRAFT	56
FIGUR 14: ANTALL RESPONDENTER SOM OPPLEVER AT REVISOR HAR GITT UOPPFORDRET	58
FIGUR 15: ANTALL RESPONDENTER SOM HAR HATT DIALOG MED REVISOR OM KOMMENDE LOVVERK	58
FIGUR 16: ANTALL RESPONDENTER SOM OPPLEVER AT REVISOR HAR MOTIVERT	60
FIGUR 17: ANTALL RESPONDENTER SOM MENER AT PRIS ER EN BEGRENSNING.....	62
FIGUR 18: ANTALL RESPONDENTER SOM MENER AT UAVHENGIGHET ER EN BEGRENSNING	62
FIGUR 19: ANTALL RESPONDENTER SOM MENER AT REVISORS KOMPETANSER ER EN BEGRENSNING.....	62
FIGUR 20: ANTALL RESPONDENTER SOM MENER AT REVISORS EGENINTERESSE ER EN BEGRENSNING.....	63
FIGUR 21: ANTALL RESPONDENTER SOM MENER AT REVISORS KUNNSKAP OM BÆREKRAFT	68

TABELLISTE

TABELL 1: OVERSIKT OVER RESPONDENTER	42
--	----

1. INNLEDNING

I dette kapitlet presenteres bakgrunn for valg av tema, formål og problemstilling, forskningsspørsmål, og avgrensninger. Avslutningsvis gjøres det rede for studiens nytteverdi.

1.1 Bakgrunn for valg av tema

Oppmerksomheten rundt bærekraft øker stadig blant norske og internasjonale virksomheter. Det skyldes ikke kun at Alvoret har begynt å demre, men at virksomhetene må kunne forholde seg til utfordringene vi står ovenfor i dag. Dette for å kunne holde seg lønnsomme over tid (Jørgensen & Pedersen, 2017, s. 12). Bærekraft ble for første gang definert av Brundtlandkommisjonen i 1987, og har siden den gang skapt stor oppmerksomhet verden over (WCED, 1987, s. 34). Å investere i bærekraft gir virksomheter et konkurransefortrinn, da investorer og andre interessenter i større grad krever at varer og tjenester som etterspørres tilvirkes både etisk og bærekraftig (Hoff & Helbæk, 2021, s. 71).

Bærekraft vil i fremtiden bli en enda viktigere del av virksomheters hverdag, ettersom nye lover og regler er på vei for å sikre at virksomheter tar det ansvaret som forventes av dem (Revisorforeningen, 2021). Revisor, som allmennhetens tillitsperson, må ta sin del av ansvaret for å bidra til det grønne skiftet. Dette er viktig for at virksomhetens interessenter kan stole på den finansielle informasjonen, slik at de kan ta gode økonomiske beslutninger. Både Revisorforeningen og de fem største revisjonsselskapene i Norge har bærekraft høyt på agendaen, og dette er et viktig satsingsområde både nå og i de kommende årene (Revisorforeningen, 2019).

Dersom kunden skal bruke revisor aktivt på problemstillinger rundt bærekraft, er det viktig at kundens oppfatning av revisor identifiseres, samt hvilke eventuelle begrensninger som foreligger. Motivasjonen for å skrive om revisors rolle som pådriver for bærekraft, sett fra et kundeperspektiv, er derfor flere. Tidligere forskning viser at det foreligger flere utfordringer knyttet til integreringen av bærekraft i revisjonsoppdrag. Boiral et al., (2019) kritiserer revisors kompetanse for bekreftelse av bærekraftsrapporter for å bygge på et for svakt grunnlag. Silvola & Vinnari (2021) fant i sin studie at de finske revisorene sitt engasjement for å fremme obligatorisk bærekraftsrapportering ble begrenset av at myndighetene, da de ikke anså dette kravet som nødvendig. O'Dwyers (2011) kartla i sin studie hvor vanskelig det

er for revisorer å implementere tankeganger og metodikk fra finansiell revisjon til bærekraftsrapportering. Det som tidligere har blitt studert kan knyttes mest til revisors rolle i forhold til å utføre attestasjon av bærekraftsrapporter. Revisors rolle rundt bærekraft handler dog om mye mer enn det. Dette inkluderer å sette bærekraft på dagsorden, samt være en relevant samtalepartner for kunden. Med denne studien ønsker vi i tillegg å bygge på eksisterende litteratur, da det ikke finnes noen studier som diskuterer tema fra før.

1.2 Formål og problemstilling

Formålet med studien er å kartlegge hvordan kundene opplever at revisor jobber med bærekraft i revisjonsoppdraget. For å besvare problemstillingen er det tatt utgangspunkt i et kundeperspektiv. Det presiseres videre at funnene i denne studien omhandler revisors arbeid med bærekraft i revisjonsoppdragene, ikke revisjonsselskapene som kompetansehus.

Revisorforeningen har vært en pådriver for at bærekraft skal integreres fast i alle revisjonsoppdrag, da de hevder at revisor må ta sin del av ansvaret for omstillingen som skjer i næringslivet i dag (Revisorforeningen, u.å.). På bakgrunn av dette ønsker vi å undersøke hvordan dette initiativet fungerer i praksis, samt kartlegge eventuelle begrensninger som foreligger for at virksomheter ikke bruker revisor mer aktivt i sitt arbeid med bærekraft i dag.

Formuleringen av problemstillingen avhenger av hvor mye kunnskap det finnes om revisors rolle og bærekraft fra før. Gjennom studien har denne problemstillingen blitt revidert flere ganger, da funn av ny litteratur gav oss flere innspill. Dette er vanlig for kvalitative studier, da innsikten som forskeren får underveis kan medføre at problemstillingen endres (Thagaard, 2013, s. 49). Gitt formålet med studien har vi kommet frem til en problemstilling, og tre tilhørende forskningsspørsmål:

«Hvilken rolle spiller revisor i arbeidet med bærekraft i virksomheter i det norske markedet, sett fra et kundeperspektiv?»

Forskningsspørsmål 1: Hvordan opplever norske virksomheter at revisor jobber med bærekraft i sine revisjonsoppdrag?

Forskningsspørsmål 2: I hvilken grad motiverer revisor til å arbeide med bærekraft i norske virksomheter?

Forskningsspørsmål 3: Hva begrenser norske virksomheter fra å bruke revisor i sitt arbeid med bærekraft?

For å besvare problemstillingen benyttes det en induktiv vitenskapsmetode. Innsamlingen av data utføres ved en kvalitativ tilnærming med digitale dybdeintervju. Hvordan funnene samles, bearbeides og analyseres, er presentert under kapittel 3.

1.3 Avgrensninger

Studien er avgrenset til norske virksomheter med revisor fra en av de 5 store. I norsk og internasjonal revisjon består disse av EY, PWC, KPMG, Deloitte og BDO. Hensikten med å undersøke arbeidet med bærekraft i revisjonsoppdragene til de fem store, er at disse gir en høyere kvalitet på revisjonen (BI, 27. august, 2020). Grunnen er at markedsandelen og størrelsen på selskapene gjør at overnevnte revisjonsselskap gjennomfører en revisjon som er mer pålitelig og nøyaktig. Gode ansettelsesprosesser fører til mer kompetente ansatte, som igjen bidrar til sterkere insentiver til å utføre arbeid av høy kvalitet. Det er tidligere nevnt at Revisorforeningen samarbeider godt med de fem store revisjonsselskapene når det gjelder det kollektive løftet av revisjonsbransjen.

En annen avgrensning er at respondentene er valgt basert på resultater fra Norsk Bærekraftsbarometeret 2021. Dette er et forskningsprosjekt som årlig gjennomføres av Handelshøyskolen BI, hvor norske virksomheter blir målt i hvor bærekraftige de er basert på kundens perspektiv (Norsk Bærekraftsbarometer, 2021). Når det kan fastslås at bærekraft er til stede i virksomhetene som blir undersøkt, blir mulighetene til å kartlegge hvordan de opplever revisor i forhold til arbeidet med bærekraft enklere. Studien er ikke avgrenset til størrelse eller lokasjon på virksomhetene.

1.4 Studiens nytteverdi

Funnene i denne studien kan være til nytte for flere interessenter. Først og fremst kan studien være nyttig for å bygge på eksisterende forskning som nevnt i 2.1. Resultatene kan videre være nyttig for Revisorforeningen som spiller en viktig rolle for å sikre en relevant

revisjonsbransje. Ettersom de i 2019 lanserte en strategi om å integrere bærekraft som en fast del av alle revisjonsoppdrag, kan det være interessant å kartlegge status i dag. Videre kan funnene være interessante for både erfarne og nyutdannede revisorer. Gjennom oppgaven gjøres det rede for viktigheten av at revisor øker sin kompetanse innen bærekraft, og hvordan revisor kan hjelpe kunden med bærekraft i revisjonsoppdraget. Funnene vil også gi en indikasjon på hva kundene forventer av revisor, og hvilken kompetanse som blir viktig i fremtiden. Som respondent A uttalte: *«revisor kan bli stjernen i denne historien»*.

Virksomhetene som har blitt intervjuet vil også ha nytte av denne studien. Respondentene kan få en bedre forståelse av hvordan de aktivt kan bruke sin revisor, blant annet ved å bli mer bevisste på hvilke områder en revisor kan bidra på. Respondent A sin uttalelse underbygger dette:

«Det er ikke alle studenter jeg gidder å snakke med, men her har dere truffet ballen skikkelig og gitt meg nye ideer til hvordan vi kan jobbe med dette, og hvordan vi kan snakke om revisor om aktuelle problemstillinger innen bærekraft».

2. TEORI OG TIDLIGERE FORSKNING

I dette kapitlet presenteres teori om bærekraft og revisors rolle, samt tidligere forskning på tema. Som nevnt finnes det lite litteratur som kun omhandler revisors rolle og holdninger til bærekraft ute i revisjonsoppdrag. Studier som presenteres knyttes derfor til utviklingen av revisorprofesjonen, fremveksten av nye revisjonsrom, og revisors kompetanse på bekreftelse av innholdet i bærekraftsrapporter. Konklusjoner fra disse studiene anses for å være et relevant sammenligningsgrunnlag.

2.1 Tidligere forskning

Zhou et al., (2016) fastslår i sin studie at revisjonsselskapene i dag dominerer markedet for å attestasjon av bærekraftsrapporter. En mulig forklaring er at kunden opplever det som praktisk at revisor både kan revidere det finansielle og ikke-finansielle i samme oppdrag (Fernandez-Feijoo et al., 2016). Dersom revisor skal være en tilbyder av de samme tjenestene, vil det dog kunne stilles spørsmål til revisors uavhengighet. Boiral et al., (2019) hevder her at ledelsen i selskapet har mulighet til å ta kontroll over flere aspekter ved bærekraftsrapporteringen ved å tvinge det sittende revisjonsselskapet til å se tap av mulige inntekter, ettersom at kundene kan bruke andre aktører for attestasjon av bærekraftsrapporter. Konsekvensen er at det kan oppstå interessekonflikter, da informasjonen skal være relevant, pålitelig og fullstendig for interessentene. Grunnet dette kan revidering av både finansiell og ikke-finansiell informasjon i et og samme revisjonsoppdrag, medføre at revisor mister sin uavhengighet.

Silvola og Vinnari (2021) gjennomførte en studie hvor de undersøkte revisors innsats til å promotere tjenesten som bekrefter innholdet i bærekraftsrapporter, og hvordan de implementerte denne praksisen som en del av revisjonsprofesjonen i Finland. I studien ble det sett på hvordan revisorer ser på bekreftelse av innhold i bærekraftsrapporter som et revisjonsproblem, og deres forsøk på å samhandle med andre aktører (Silvola & Vinnari, 2021). Funnene viste at revisorene opplever både tverrprofesjonell og intraprofesjonell konkurranse mot konsulenter. Her gikk revisorene fra the Big 4 sammen om å prøve å standardisere GRI som det foretrukne rammeverket. Revisjonsselskapene prøvde også å skape oppmerksomhet rundt bærekraftsrapportering ved å publisere årlige bærekraftsbarometre, samt arrangere rapporteringskonkurranser. Revisorene har også prøvd å kjempe for praksisen ved å etablere personlige blogger. Til tross for dette har de ikke klart å skape et normativt nettverk rundt bekreftelse av innhold i bærekraftsrapporter i Finland. For vår studie er det

interessant å se om samme situasjon utspiller seg i Norge. Revisorforeningen har som nevnt lansert en strategi om å integrere bærekraft som en fast del av revisjonsoppdraget, og skal ha et godt samarbeid med de fem store revisjonsselskapene i Norge.

Videre funn fra studien viste at grunnen til at revisorene ikke lykkes, er at markedet for bærekraftsbekreftelse var for lite. Etterspørselen skyldes i stor grad holdningene til finske investorer og statsministeres valg om å avvise obligatorisk bærekraftsrapportering som en del av kulturarbeidet for landet. Forskerne understreker dog at dette står i sterk kontrast til andre distrikter, hvor investorer ofte er en pådriver for bærekraftsrapportering (Silvola & Vinnari, 2021). I en undersøkelse gjennomført av Riksrevisjonen i 2020, kom det frem at den norske regjeringen ligger på etterskudd i forhold til FNs bærekraftsmål, og at dette skyldes mangler på koordinering, planlegging og kartlegging av status. Etersom Silvola og Vinnaris studie foreslår at myndighetene spiller en viktig rolle i etterspørselen av tjenester innen bekreftelse av bærekraftsrapporter, er det interessant å se hvordan dette utspiller seg i Norge.

Selv om investorene hadde en negativ effekt for markedet for bærekraftsrapportering i Finland, viser McKinsey & Company sin studie fra 2019 det motsatte. Studien la vekt på at virksomheter må bli flinkere på «sustainability disclosures», som er vesentlige for det finansielle resultatet. Hele 97 % av respondentene mente at disse notene må bli revidert (Bernow et al., 2019). Dette tyder på at det potensielt finnes et stort marked for revisorene. Konkurrentene her vil være i hovedsak være konsulentselskaper, ettersom at bekreftelse av bærekraftsrapporter skiller seg fra ordinær revisjon ved at andre enn revisor kan gjennomføre denne (Silvola & Vinnari, 2021).

Dersom revisor skal ta dette markedet, er det først og fremst avgjørende at kundene ser verdiene ved å engasjere seg i bærekraft. Det gjelder både å utarbeide bærekraftstrategier, men også å rapportere på bærekraft. Her viser studier fra Herremans & Nazari (2016) at bærekraftsrapportering i hovedsak drives av ledelsens motivasjoner og holdninger. I en studie gjennomført av Beattie (2001) kom det dog frem at revisjonsklientene ser lite verdi i revisjon generelt. Dersom dette er tilfellet for norske virksomheter, er det interessant å se om kundenes inntrykk av revisor har noe å si for hvordan det jobbes med bærekraft i revisjonsoppdraget, og i hvilken grad kundene oppfatter denne nytten.

Dersom revisor skal etterfølge Revisorforeningens strategi om å integrere bærekraft fast i oppdrag, herunder å motivere kundene til og arbeide med bærekraft, er det viktig at revisor innehar riktig kompetanse, slik at de kan være en relevant samtalepartner. O'Dwyers (2011) studie illustrere hvor vanskelig det er for revisorer å transportere tankeganger og metodikk fra finansiell revisjon til bærekraftsrapportering. En av de største utfordringene er det økende omfanget av kvalitativ informasjon. I en studie gjennomført av Boiral et al., (2019), ble revisorprofesjonen, samt andre yrker som kan utføre attestasjon av bærekraftsrapporter, kritisert for manglende opplæring og kompetanse. Det ble hevdet at profesjonen bygger på et for svakt grunnlag, både innen faglig identitet, standardisering og utvikling av spesifikk kunnskap (Boiral et al., 2019). Noen studier hevder også at revisjonsyrket er blant dem som kommer dårligst ut, da de ikke har den samme evnen til å forstå problemstillinger rundt bærekraft på lik linje som konsulenter med ekspertise (Sethi et al., 2017). Andre studier finner i motsetning at kvaliteten på slike attestasjoner er bedre når tjenesten er utført av revisor kontra andre, da revisjonsyrket er den ledende aktøren i dag (Martinez-Ferrero et al., 2018).

Brydon (2019) foreslår her en redefinisjon av revisjonsyrket, for å styrke kvaliteten og betydningen av revisjon. Den nye profesjonen kalles «corporate audit», og skal gjelde for revisorer med spisskompetanse innen IT og bærekraft. Utfordringer og implementeringsproblemer ved slike nye revisjonsoppgaver, ble diskutert i studien til Andon et al., (2015). Forskerne hevder at revisjonsprofesjonen over lengre tid har vært preget av både dynamikk og flyt, og at revisjonsselskaper har vist seg å være svært tilpasningsdyktige i konkurranseutsatte markeder. I løpet av de siste tiårene har det derimot skjedd en betydelig endring som har ført til en fremvekst av det Andon et al., (2015) kaller for en serie av «nye revisjonsrom». Etter hvert som disse rommene fortsetter å dukke opp, vil regler, verdier og logikk i forhold til tradisjonell finansiell revisjon forsvinne og bli mer distansert. Her har de fire store revisjonsselskapene vært svært tilpasningsdyktige ved at de skaffer nye talenter når de prøver å dominere nye rom (Andon et al., 2015). Følgelig har revisor mulighet til å påvirke fremveksten, arten og byggingen av disse nye revisjonsrommene, slik som bekreftelse av innholdet i bærekraftsrapporter. Studien til Ruiz-Barbadillo et al., (2020) konkluderer med at virksomheter som ønsker å styrke sin kvalitet på bærekraftsrapporter, burde benytte det sittende revisjonsselskapet. Dersom revisor i tillegg har spesiell god kjennskap til bransjen, vil dette også være en fordel. Funnene fra studien viser at revisor som tilbyder av både revidering

av finansiell og ikke-finansiell informasjon, ikke vil medføre at revisor mister sin uavhengighet, men at dette vil være en fordel for kunden.

Selv om bærekraftsrapportering har blitt en mer vanlig praksis, er litteraturen på tema fremdeles under utvikling (Boiral et al., 2019). Så langt er det ingen studier som har undersøkt revisors rolle som pådriver for bærekraft i norske virksomheter i Norge. På bakgrunn av overnevnte studier, håper vi at våre funn kan bidra til en økt forståelse av tema.

2.2 Bærekraft

Bærekraftig utvikling står høyt i fokus i dagens samfunn. Det som tidligere har vært en trend med stor grad av fritt handlingsrom, har i nyere tid fått en sentral rolle i alle deler av samfunnet, også blant virksomheter (Holden & Linnerud, 2021, s. 12). Situasjonen i dag er at vi mennesker forbruker mer enn det planeten klarer å reprodusere. Menneskelig utvikling har i tusenvis av år gått på bekostning av miljøet, herunder dyr, planter og økosystem. Allerede i april 2021 hadde Norge brukt opp sin del av jordens fornybare ressurser for 2021 (Peltokangas et al., 2021, s. 1). For å forhindre dette er det viktig at hele verdens samfunn går sammen om et globalt mål for å gjøre verden mer bærekraftig. I dette delkapitlet gjøres det rede for definisjonen av bærekraft, og historien rundt bærekraftig utvikling.

2.2.1 Definisjon på bærekraft

Bærekraft handler om hvordan virksomheter kan bruke driften sin til å skape en bedre verden (Peltokangas et al., 2021, s. 30). Ofte brukes samfunnsansvar og bærekraft om hverandre, men en måte å se det på er at samfunnsansvar er med på og oppnå bærekraft. Bærekraftig utvikling kan derimot defineres som en utvikling som imøtekommer dagens behov uten å ødelegge mulighetene for at kommende generasjoner skal få dekket sine behov (WCED, 1987, s. 34). Dette handler om å skape en flerdimensjonal virksomhet for å oppnå høyere livskvalitet for alle mennesker.

Etter at rapporten "Vår fremtid" ble lansert i 1987, strevde næringslivet med å forstå begrepet bærekraftig utvikling. John Elkinton utviklet derfor i 1994 en modell som viste seg å bli svært viktig for næringslivet. Modellen refereres til som den triple bunnlinjen, og handler om at virksomheter ikke kun skal måle suksess i penger, men at de også må ta et større ansvar (Peltokangas et al., 2021, s. 24). Prinsippene i bunnlinjen skulle bidra til å operasjonalisere

virksomhetens ansvar for overfor bærekraftig utvikling (Kuhlman & Farrington, 2010, s. 2). Bunnlinjen kan sammenlignes med et regnskap som viser virksomhetens lønnsomhet. Det vil si at for å skape bærekraftig utvikling, må virksomheter være lønnsomme på det sosiale og miljømessige planet, for å skape merverdi utover det rent økonomiske (Holden & Linnerud, 2021, s. 202).

Når det rapporteres på ikke-finansielle forhold, oppstår det en utfordring knyttet til måling. Dette er viktig for at resultatene kan sammenlignes (Hoff & Helbæk, 2021, s. 68). For å forstå bærekraftig utvikling på en bedre måte, må begrepet operasjonaliseres. Dette kan samles i en forenklet teoretisk modell som fremstiller hvordan de ulike elementene i bærekraftig utvikling henger sammen. Økonomi, sosiale forhold og miljø er de tre elementene som sammen danner grunnlaget for bærekraftig utvikling (Kuhlman & Farrington, 2010, s. 1). For å oppnå bærekraftig utvikling må virksomheter finne en balanse i dimensjonene, da det ikke er mulig å utelukke et element. Dette innebærer at virksomheter må legge bort kalkulatoren, for å heller se på hva deres handlinger har og si for klima og rettferdighet (Holden & Linnerud, 2021, s. 198). Den sosiale dimensjonen handler om å ta hensyn til det samfunnet virksomheten er en del av. Spørsmål som vurderes her er sosiale, kulturelle og politiske faktorer. Den miljømessige dimensjonen handler om at virksomheter sørger for at deres aktiviteter tar hensyn til miljøet, samt at det jobbes mot forbedringer. Den siste dimensjonen handler om å sikre langsiktig drift, herunder at virksomheten er konkurransedyktig og skaper økonomisk verdi (Peltokangas et al., 2021, s. 24).

Dersom virksomhetene klarer å foreta handlinger i alle tre dimensjonene i bunnlinjen, samt finne en god balanse, kan det være selve nøkkelen til bærekraftig utvikling (United Nations, 1992). Sridhar og Jones (2013) kritiserer i sin studie den triple bunnlinje-modellen på flere områder. Først og fremst er målingene som foretas for komplekse. Grunnen er at det som måles er immaterielt, noe som gjør modellen lite kompatibel. Et annet problem er at det kan oppstå konflikter ved at dimensjonene er overlappende. I en studie gjort av Adams (2002), kom det for eksempel frem at det rapporteres mindre på sosiale forhold, enn på miljømessige forhold. Siden det ikke finnes et godt teoretisk rammeverk for bruken av modellen, kan det føre til ulike tilnærminger til operasjonaliseringen av ordet "bærekraftig utvikling" (Purvis et al., 2018, s. 1). Det som er bra for miljøet er ikke nødvendigvis bra for økonomien og samfunnet.

For å nå et globalt samarbeid, har de forente nasjoner (FN) vært en viktig pådriver. I 2015 lanserte de 17 bærekraftsmål og 169 delmål som skulle være verdens felles arbeidsplan for å bekjempe ulikheter, stoppe klimaendringer og utrydde fattigdom innen 2020 (Hoff & Helbæk, 2021, s. 67). Målene har vært det viktigste steget for å sette verden på rett kurs. I midlertidig er ingen av FNs bærekraftsmål juridisk bindende, men det forventes at alle land, fattige og rike, skal ta eierskap til målene og samtidig skape nasjonale rammeverk for å sikre at fremgangen er tilfredsstillende (Knardal & Sending, 2022, s. 219).

2.2.2 Historien om bærekraftig utvikling

Starten på den internasjonale politikken om å respektere planeten oppstod først under Stockholm konferansen i 1972. Miljøkonferansen var den aller første i regi av FN (Bonnedahl et al., 2022, s. 1). En pådriver for konferansen var Verdenskommisjonen sin rapport «Vår felles fremtid», som ble utarbeidet og ledet av Gro Harlem Brundtland i 1987. Noe av det siste som ble skrevet i rapporten var at det ble anbefalt å arrangere en stor internasjonal konferanse om bærekraftig utvikling. Rapporten inneholdt videre viktige beskrivelser av begreper, analyser, samt forslag til hva begrepet bærekraftig utvikling omfatter (WCED, 1987).

Videre arbeid førte til at representanter fra kommisjonen reiste rundt på en omfattende turne for å representere rapporten internasjonalt. Bærekraft ble definert, skillett på miljø og utvikling ble satt, og rapporten utfordret verdenssamfunnet. I ettertid huskes «Vår felles fremtid» som et av de viktigste bidragene til bærekraftsbevegelsen (Holden & Linnerud, 2021, s. 81).

Veien fra ideer til handling skulle imidlertid vise seg å være både vanskelig og tidskrevende. Dette gjorde at bærekraftig utvikling fikk et lavt internasjonalt fokus på starten av 2000-tallet. Under Rio-konferansen i 1992 kom det frem at det på mange områder i utviklingen hadde skjedd lite eller ingenting. De beste resultatene kom fra de rike landene i nord, mens de verste resultatene var knyttet til kunnskap og teknologi i de fattige landene i sør (Holden & Linnerud, 2021, s. 91). Sluttrapporten fikk tittelen «The future we want» (United Nations, 2012). Som et tiltak for forbedring, opprettet FN en egen gruppe som skulle arbeide med å konkretisere bærekraftsmålene enda bedre. Arbeidet fikk stort fokus, og flere land begynte å engasjere seg. Ballen hadde endelig begynt å rulle. På FNs generalforsamling den 25.

september 2015 ble det presentert 17 bærekraftsmål og 169 mindre delmål. Målene ble vedtatt og sluttrapporten fikk navnet «Transforming our world: 2030 Agenda for Sustainable Development (United Nations, 2015). Det er disse bærekraftsmålene vi kjenner til i dag.



Figur 1: FNs 17 bærekraftsmål
(Fns bærekraftsmål, 2022)

Interessen for bærekraftsmålene har økt markant for virksomheter i Norge de siste årene. En undersøkelse fra PWC gjennomført i 2021 viste at ca. tre fjerdedeler av de 100 største virksomhetene på Oslo Børs prioriterer spesifikke bærekraftsmål (PWC, 2021).

2.2.3 Bærekraftsbarometeret

For å sette et mål på hvilke virksomheter som engasjerer seg i bærekraft har Handelshøyskolen BI, i samarbeid med Barcode Intelligence og Norstat, utviklet et årlig bærekraftsbarometer for norske virksomheter. Barometeret måler virksomheters score på bærekraft (Norsk Bærekraftsbarometer, 2022). Etersom det ikke finnes standardiserte måter å evaluere bærekraft på, måles dette ved kundenes subjektive oppfatning av virksomhetens arbeid med bærekraft. Dette skjer ved hjelp av spørreundersøkelser sendt ut til virksomhetene. (Norsk Bærekraftsbarometer, 2020, s. 4). De tre dimensjonene som måles er sosiale forhold, økonomiske forhold, og miljømessig bærekraft. Norsk bærekraftsbarometer omfatter i dag 150 virksomheter som selger varer eller tjenester. I 2021 har 4670 forbrukere til sammen

avgitt 15 080 vurderinger. Basert på svarene av undersøkelsen, kan virksomhetene maks oppnå 100 poeng (Norsk Bærekraftsbarometer, 2022).

2.3 Verdien av å investere i bærekraft

Forskning har vist at virksomheter som engasjerer seg i bærekraft, og som har klare prioriteringer, kan forbedre vekst i både driftsmargin og egenkapitalavkastning (Knardal & Sending, 2022, s. 222). Å investere i bærekraft kan gi virksomheter et konkurransefortrinn, da investorer og andre interessenter vil kreve at varer og tjenester som etterspørres tilvirkes både etisk og bærekraftig (Hoff & Helbæk, 2021, s. 71). Tor W. Andreassen, professor ved Norges Handelshøyskole hevder at virksomheter som ikke får til en bærekraftig omstilling vil gå konkurs (Peltokangas et al., 2021, s. 40). Ifølge World Resource Institute finnes det forretningsmuligheter innen FNs 17 bærekraftsmål på hele 12 billioner U.S dollar (BSDC, 2017, s. 12).

Det er imidlertid viktig å huske på at bærekraftig utvikling er et globalt mål som omhandler alle mennesker i verden. Problemet med slike globale mål, er at avstanden til målene og handlingene er for store i både tid og rom (Holden & Linnerud, 2021, s. 39). De handlinger og tanker vi gjør i det dagligdagse er nødvendigvis ikke rettet mot det globale bærekraftsmålet, men likevel er dette viktige tankesett.

Virksomheter har spilt en stor rolle i utviklingen av de bærekraftsutfordringene samfunnet står overfor i dag. For at utfordringene skal løses trenger verden at virksomheter tar ansvar for å redusere de negative konsekvensene på samfunn og miljø, samtidig som at de klarer å finne lønnsomme forretningsmuligheter som oppstår som en konsekvens av dette (Jørgensen & Pedersen, 2017, s. 13). Eccles (2014) gjennomførte en studie om effekten av bærekraft på virksomheters finansielle presentasjoner. Konklusjonen var at virksomhetene som engasjerer seg i bærekraft, utkonkurrerer de mindre bærekraftige. I studien kommer det også frem at kjennetegnet for de mest bærekraftige virksomhetene er at styret har det overordnede ansvaret for bærekraftstrategi, hvor topplederne har insentivavtaler. I tillegg har styret omfattende systemer for interessekontakt som styres av både finansielle og ikke-finansielle tall. Denne studien er dog begrenset til amerikanske virksomheter, men det er rimelig å anta at noen av de samme trendene eksisterer i Skandinavia (Jørgensen & Pedersen, 2017, s. 23). I en annen undersøkelse gjennomført av UN Global Compact og Accenture i 2019, kom det frem at hele

94 % av verdens toppledere mener at bærekraft er veien til fremtidig suksess. Undersøkelsen viste imidlertid at toppledernes forståelse av bærekraft som en del av forretningsstrategi, og innsatsen som ble lagt inn for å integrere dette, hadde et stort gap. (UNGC, 2019, s. 22).

Fokus på bærekraft er økende, og det stilles nye forventinger fra de yngre. I de siste årene har vi sett flere bevegelser verden rundt. Gretha Thunberg har blitt en viktig stemme og pådriver for engasjement rundt de miljømessige utfordringene planetene står ovenfor i dag. Gjennom sitt lederskap har hun skapt engasjement og mobilisert mennesker i hele verden til å ta grep om klimautfordringer (Nässen & Rambaree, 2021, s. 2). Hennes engasjement har blant annet nådd over 14 millioner elever i over 7500 i byer til å delta i klimastreiker (Peltokangas et al., 2021, s. 30). Forskning viser også at koronapandemien har medført et positivt engasjement rundt miljø og samfunnsansvar (Severo et al., 2020, s. 11). Håndteringen av pandemien har også vist at verden kan få til store endringer på kort tid, så lenge dette gjøres sammen (Peltokangas, Forbergskog & Heggen, 2021, s. 21).

Konsekvensen av miljøbevegelsene er at virksomheter blir tvunget til å engasjere seg i bærekraft, da dette blir ansett som en langtidsinvestering som etter hvert vil kreves for at virksomheter skal være konkurransedyktige i dag. Spesielt investorer har blitt mer opptatt av «ESG – environmental, social and governance» risikoer når det kommer til investeringsbeslutninger (Amel-Zadeh et al., 2017). Dette er viktig for at investorene gjør riktige investeringer, samt at gjeldsforvalterne opparbeider seg en forståelse av bekymringene (The World Bank, 2020).

2.4 Bærekraft og revisors rolle

Det jobbes i dag ulikt med bærekraft i norske virksomheter. Mange av de største virksomhetene har ofte egne avdelinger med bærekraftsrådgivere som spesifikt jobber med tiltak for å forbedre virksomhetens arbeid med bærekraftig utvikling (Hoff & Helbæk, 2021, s. 67). I dette delkapitlet gjøres det rede for hvilken rolle revisor har i dagens samfunn. Videre gjøres det rede for hvordan denne rollen endrer seg i takt med det grønne skiftet, og hvilke konsekvenser dette har for revisors ansvarsområder.

2.4.1 Revisors rolle i samfunnet

Revisors rolle i samfunnet er å øke interessegruppens tillit til ledelsens rapportering, gjennom en uavhengig og kritisk kontroll av virksomhetens økonomiske stilling soliditet (Birkeland, 2017, s. 61). Det er viktig at revisor er både faktisk og tilsynelatende uavhengig, noe som innebærer at revisor er uavhengig, men også fremstår som uavhengig overfor tredjepersoner (Stenvold & Degerstrøm, 2020, s. 102). Formålet med lovfestet revisjon er definert i revisorlovens kapittel 9:

«Formålet med lovfestet revisjon er å skape tillit til at årsregnskapet oppfyller gjeldende lovkrav og ikke inneholder vesentlig feilinformasjon, og ved dette blant annet bidra til å forebygge og avdekke økonomisk kriminalitet».

Det er revisors oppgave å påse at overnevnte blir gjort, og derfor omtales revisors som allmennhetens tillitsperson. I vurderingen er det viktig at revisor opprettholder profesjonell skepsis, samt gir uttrykk for en mening om hvorvidt regnskapet i det alt vesentlige er utarbeidet i samsvar med det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering (ISA 200 pkt. 3).

Det er viktig for brukerne av et årsregnskap å kunne stole på den finansielle informasjonen fra virksomheten, slik at de kan ta gode beslutninger basert på den tilgjengelige informasjonen (Birkeland, 2017, s. 66). At en uavhengig revisor kan gi en beretning på dette er derfor viktig for å skape tillit mellom virksomheten og brukeren av regnskapet. Uoppdagede feil kan føre til at beslutninger til tatt på feil grunnlag, noe som kan være uheldig for beslutningstakeren. Dette kan slå negativt ut for nåværende og potensielle investorer, leverandører eller banker som skal gi lån (Birkeland, 2017, s. 66).

2.4.2 Hvorfor kunnskap om bærekraft er viktig for revisor

For at revisor skal opprettholde sin rolle som allmennhetens tillitsperson, er det viktig at det jobbes for å sikre en relevant revisjonsbransje. Gitt det økende fokuset på bærekraft, innebærer dette at revisor må forstå flere aspekter ved bærekraft, slik at det kan integreres i revisjonsoppdraget. Det er i ferd med å skje et skifte i revisors rolle, slik at revisor også fungerer som en rådgiver innenfor bærekraft. Dette i henhold til det som er lovlig rådgivning (Revisorforeningen, u.å.).

Det forventes at revisor har evner til å forstå kundens behov med forretningskompetanse på mange ulike fagområder, blant annet bærekraft. Dette innebærer å ha kunnskap om de rammebetingelsene som foreligger i dag, samt de som kommer i fremtiden. På denne måten kan revisor være en viktig samtalepartner for kunden (Deloitte, u.å.). Posisjonen revisor innehar er unik ettersom revisor kjenner til virksomheten og bransjen de opererer i. Dersom virksomhetene ikke er oppmerksom på at revisor kan brukes på problemstillinger rundt bærekraft, vil dette rommet fylles av andre aktører som ikke er i samme posisjon som revisor (Revisorforeningen, 2022).

Det nordiske analyse- og konsulentfirmaet Aalund, gjennomfører årlig en undersøkelse av hvordan kundene opplever sitt samarbeid med revisjonsselskapene. Undersøkelsen har fått navnet “Revisjonsbarometeret”. Rapporten for 2019 viser flere interessante resultater som gir revisjonsbransjen verdifull informasjon. Både på den faglige dyktigheten og kvaliteten av selve revisjonsytelsen scorer revisjonsbransjen høyt. Dette tyder på at kundene generelt sett er fornøyd med revisjonstjenestene de mottar. Kundene opplever også at den personlige kjemien med den ansvarlige revisoren er god. Av positive resultater er det også verdt å nevne at bransjen scorer bra på evnen til å unngå utskiftninger i kontaktteamet (Aalund, 2019). På en annen side, har revisjonsbransjen flere områder med rom for forbedringer. Noe av det revisor scorer lavest på i undersøkelsen er revisors evne til å være en sparringspartner for ledelsen vedrørende utvikling av virksomheten. Det scores også lavere på revisors evne til å henvende seg uoppfordret med råd og veiledning, enn på andre områder. Ettersom det kommer flere nye lovreguleringer i henhold til bærekraft, er det viktig at revisor forbedrer seg på dette området. Revisor må fungere som en veileder for sine kunder, slik at kunden gjør gode økonomiske vurderinger (Revisorforeningen, 2022).

En annen grunn til at revisjonsbransjen må øke sin kunnskap om bærekraft, er at koronapandemien har forsterket behovet for å om dirigere investeringer til bærekraftige prosjekter, slik at økonomien, samfunnet og virksomhetene er bedre rustet til å møte klima- og miljøsjokk (European Commission, u.å.). Pandemien har også tvunget ledelsen i virksomheter til å forbedre deres kunnskap om bærekraft, motstandskraft og invasjon, ettersom at covid-19 utfordrer tradisjonell virksomhetsstyring (El Keshky et al., 2020).

Grunnet det økende fokuset på bærekraftsrapportering, har det også vært et økende marked for de som tilbyr tjenester for bekreftelse av innholdet i rapportene. Dersom revisjonsselskapene skal ta dette markedet, er det at viktig virksomhetene blir oppmerksom på hvilke tjenester revisor kan yte. Studier fra 2016 har undersøkt markedet i 18 land, og konkluderer med at The Big Four kontrollerer hele 65 % av markedet for bekreftelse av bærekraftsrapporter (Fernandez-Feijoo et al., 2016, s. 11). Den resterende delen består av sertifiseringsselskaper og spesialistkonsulenter (O'Dwyer, 2011).

For at revisjonsprofesjonen skal bli enda bedre på bærekraft i revisjonsoppdragene, utviklet Sir Donald Brydon i 2019 den såkalte «Brydon-rapporten», hvor han foreslår redefinisjon av revisoryrket og hensikten med revisjon. Rapporten inneholder vurderinger i forhold til hva som kan gjøres for å styrke kvaliteten og betydningen av revisjon. Det foreslås her at det burde opprettes en ny profesjon, herunder “corporate audit”, som skal gjelde for revisorer med spesialkompetanse innen IT og bærekraft. Formålet er at standarden skal sikre et gjennomgående nivå og opplæring i hele profesjonen (Brydon, 2019). Dette tyder på at det vil vokse frem flere tiltak i henhold til å forberede revisorer på endringer i bransjen.

2.4.3 Hvordan revisor kan starte arbeidet med bærekraft

Revisorforeningen lister opp seks steg til hvordan revisor kan starte arbeidet med bærekraft i revisjonsoppdraget. Det første steget innebærer å forstå bærekraft. Her kan en naturlig start være å sette seg inn i FNs 17 bærekraftsmål, samt øke egeninteresse og kunnskap ved å delta på kurs og seminarer. Neste steg er å vurdere hvordan revisorens eget revisjonsselskap jobber med bærekraft. Det kan for eksempel være at det aktuelle revisjonsselskapet har behov for å øke kompetansen internt. Revisorforeningen tilbyr her et bredt spekter av både kursing og seminarer. Det kan også være smart å se gjennom kundeporteføljen, for å se om det er noen kunder som blir spesielt påvirket av den bærekraftige omstillingen, og hvilke risikoer de kan møte på i den forbindelse.

Det tredje steget vil være å sette bærekraft på dagsorden ved å ta initiativet til en samtale rundt bærekraft med kunden. Her kan revisor være flink til å spørre hvilke behov kundene har, og videre se på hva revisor kan bidra med direkte. Tanken er at revisor skal bidra til bevisstgjøring rundt muligheter og eventuelle risikoer. Dette oversettes til en “bærekraftsmatematikk”, da alle tiltak ikke er lønnsomme. Det fjerde steget vil være å

integrere bærekraft som en naturlig del av revisjonsoppdraget. Hvilke handlinger revisor kan foreta her drøftes i neste delkapittel. Det femte steget vil være å spre ordet, herunder gjøre kundene oppmerksom på hvordan revisor kan jobbe med bærekraft i revisjonsoppdraget. Her kan det for eksempel vises til rapporter eller lignende. Det siste og sjette steget vil være å lære og tilpasse seg etter hvert som revisor får erfaring med kundene. I denne evalueringsprosessen er det viktig å se på hva revisor kan gjøre for å bli bedre i arbeidet med bærekraft, samt tilpasse egen aktivitet.

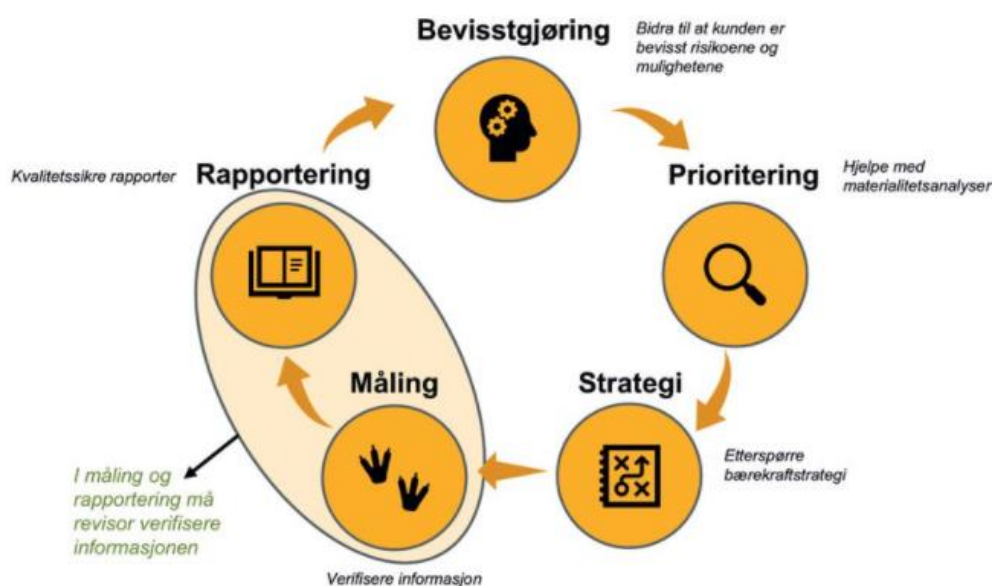


Figur 2: Hvordan revisor kan starte arbeidet med bærekraft
(Revisorforeningen, 2022)

2.4.4 Hvordan revisor kan hjelpe kunden med bærekraft

I hvilken grad revisor og kundene jobber sammen med bærekraft i dag, styres i hovedsak av hvilke virksomheter som er proaktive og tydelige på hva de ønsker. Dette skyldes at de som er engasjert i bærekraft er flinke til å bruke revisor som en samtalepartner. Dette er sammenfallende med funnene av Norsk Bærekraftsbarometer som viser at kunder med høy ekspertise er mer tilfreds, lojale og positive for tjenesteleverandører ovenfor de kunder som har lavere ekspertise (Norsk Kundebarometer, hentet fra Andreassen, 1999, s. 61).

Ifølge Revisorforeningen kan revisor være en pådriver for bærekraft i norske virksomheter. Dette innebærer at revisors rolle må utvides til å bli en rådgiver for kundene, noe som innebærer å hjelpe kundene med å integrere bærekraft i strategier og forretningsmodeller, slik at bærekraft integreres som en del av revisjonsoppdraget (Revisorforeningen, 2022). Figuren under viser spesifikke aktiviteter revisor kan bidra med. Prosessen deles opp i fem områder: bevisstgjøring, prioritering, strategi, måling og rapportering.



Figur 3: Hvordan revisor kan hjelpe kunden med bærekraft
(Revisorforeningen, 2022).

2.5 Kommende lovverk og kilder til informasjon

I dette delkapitlet gjøres det rede for kommende lovverk for bærekraft som vil tre i kraft for enkelte norske virksomheter de neste årene. Det presiseres at utvalget i denne studien er virksomheter som blir omfattet av noen av kravene nevnt i dette delkapitlet. De viktigste lovkravene som nevnes er taksonomien (2.5.1), CSRD (2.5.2), åpenhetsloven (2.5.3) og offentliggjøringsforordningen (2.5.4).

Det er tidligere nevnt at engasjement for bærekraft kan være et konkurransefortrinn for virksomhetene. For å lykkes med rapportering på bærekraft, er det viktig at ledelsen utarbeider en synlig strategi med klare mål (Regnskap Norge, 2019). Dersom revisor skal integrere bærekraft som en fast del av revisjonsoppdraget, er det viktig at revisor setter bærekraft på dagsorden i revisjonsoppdraget. Revisorforeningen er tydelig på at revisor må spille en aktiv rolle ved innføringen av de nye lovkravene for å kunne vise kundene vei. En viktig del av denne jobben vil være å informere, samt kunne være en relevant samtalepartner som kommer med uoppfordret råd og veiledning til kunden. Av den grunn kan innføringen av de nye lovkravene skape en viktig arbeidsoppgave for revisor.

Det kommer til å skje mange endringer innenfor bærekraft de kommende årene. EU har vært en stor pådriver for endringer internasjonalt (Revisorforeningen, 2019). Samtidig har det kommet nye lovreguleringer knyttet til bærekraft i Norge. For å sikre en relevant revisjonsbransje, er det viktig at både revisor og kundene er oppdatert på endringene som kommer. Etter regnskapsloven § 3-3 c skal alle store foretak pålegges å rapportere på menneskeligheter, arbeidstakerrettigheter og sosiale forhold, det ytre miljøet og bekjempelse av korrupsjon (Regnskapsloven, 1998, § 3-3 c). Loven setter ikke konkrete krav til hvordan denne skal utformes i dag. Mange virksomheter ser dog verdien av slik bærekraftsrapportering, da det kan være med på å øke omdømmet. Likevel er det kun 35 % av 100 norske virksomheter på Oslo Børs som får god karakter (A) på sin bærekraftsrapport fra 2021 (The Governance Group, 2021, s. 30).

Et tiltak for forbedring er at EU i 2021 innførte et nytt klassifiseringssystem for å definere hvilke aktiviteter som anses som miljømessig bærekraftige. Dette er en del av EUs handlingsplan for bærekraft, og vil bli gjeldende for norske virksomheter gjennom EØS-avtalen. Her håper man at norske myndigheter legger til rette for rapportering, herunder god veiledning og struktur, slik at virksomhetene enklere kan rapportere (Finans Norge, 2021). I en studie om utfordringene knyttet til bærekraftsrapportering og virksomhetens ledelse, kom det frem at viktige utfordringer ved rapporteringen er formidling av bærekraftsprinsipper, de ansattes involvering, praksis rundt bærekraftsrapportering og ledelsens engasjement (De Micco et al., 2020). Undersøkelser viser også at den norske regjeringen i dag ligger på etterskudd i forhold til FNs bærekraftsmål. I rapporten gjennomført av Riksrevisjonen, kommer det frem at det mangler koordinering, planlegging og kartlegging av status (Riksrevisjonen, 2020, s. 6).

På bakgrunn av overnevnt teori og forskning, kan det syntes at virksomheter opplever en utfordring ved å skulle forholde seg til innføringen av nye lovkrav for bærekraft. Om kundene opplever at revisor tar initiativ til å informere om kommende lovkrav og hva det har å si for virksomheten, er noe som blir lagt vekt på gjennom dybdeintervjuene. Funnene kan være interessante for å si noe om forskningsspørsmål 2 - hvorvidt kundene opplever at revisor motiverer dem til å arbeide med bærekraft.

2.5.1 Taksonomien

EU innførte i 2020 et klassifiseringssystem, herunder Taksonomien, som inneholder kriterier for hvorvidt en aktivitet kan anses som bærekraftig eller ikke (Innovasjon Norge, 2021, s. 25). Taksonomien er en del av handlingsplanen til EU for bærekraftig finans. Det ble først lagt frem i juni 2020 som en del av “The Green Deal”, som er en vekststrategi for å gjøre Europa til den mest klimanøytrale verdensdelen innen 2050 (NHO, 2022). Resultatene herfra vil kunne styre virksomheters tilgang til kapital, slik at det vil bli vanskelig å skaffe finansiering til aktiviteter som faller utenfor kriteriene. I tillegg vil det skjerme investorer for potensiell “greenwashing”, samt hjelpe virksomheter med å bli mer bærekraftige. (European Commission, 2022). Taksonomien ble innlemmet i EØS-avtalen i april 2022, og reglene forventes å tre i kraft i Norge høsten 2022 (Regjeringen, 2022).

For at en aktivitet skal kunne klassifiseres som bærekraftig, må den bestå en tre-trinnstest. Den må bidra vesentlig til minst et av seks definerte miljømål, ikke være til skade for noen av de andre miljømålene, samt oppfylle minimumsvilkårene for sosiale rettigheter. De seks målene som følge av taksonomien er reduksjon og forebygging av 1. klimagassutslipp, 2. klimatilpasning, 3. bærekraftig bruk og beskyttelse av vann- og marine ressurser, 4. omstilling til en sirkulær økonomi, 5. forebygging og kontroll av forurensning, 6. samt forebygging og beskyttelse av naturmangfold og økosystemer. Dersom en aktivitet møter disse kravene, vil den klassifiseres som “EU Taxonomy-aligned” (Lucarelli et al., 2020, s. 4). Det vil si at virksomhetene må rapportere på hvor stor prosentandel av driften som er i henhold til taksonomien. På den andre siden rapporterer investorene på hvor stor andel av produktene som er grønne i henhold til kriteriene (EY, 2021). Tanken er at taksonomien skal utvikles og implementeres trinnvis over flere etapper. Reguleringene vil føre til store endringer, samt en skjerping av lovfestede krav til ikke-finansiell rapportering for børsnoterte virksomheter, som får en informasjons- og rapporteringsplikt med referanse til klassifiseringssystemet (The Governance Group, 2020). Så langt er det ingen tvil om at taksonomien har skapt stor oppmerksomhet rundt bærekraft. EU har tro på at ordningen vil fungere som en grunnmur for bærekraftig utvikling globalt (Bugge, 2021, s. 290). Prinsippene er at ingen aktiviteter automatisk kan godkjennes som bærekraftige.

Respondentene i denne studien er blant dem som blir omfattet av taksonomien. I første omgang gjelder dette børsnoterte selskaper med mer enn 500 ansatte. Etter hvert er planen at

kravene også skal omfatte de fleste selskaper med mer enn 250 ansatte (Jortveit, 2021). Om taksonomien vil medføre endringer i revisors oppgaver er uvisst, da EU ikke har bestemt om revisor får mandat til å bekrefte ikke-finansiell informasjon etter taksonomien. Det er likevel viktig at revisor har innehar god kompetanse om taksonomien, da en viktig del av jobben med å integrere bærekraft i revisjonsoppdraget, er å komme med uoppfordret råd til kunden om hvilke endringer som skjer og hva det har å si for kunden.

2.5.2 Bærekraftsrapportering

Bærekraftsrapportering er et felt som er i rask utvikling. Dette er en type regnskap som retter søkelys mot andre forhold enn finansielle tall. Områdene for bærekraftsrapportering består av miljømessige forhold, sosiale forhold og eierstyring (Knardal & Sending, 2022, s. 222). Informasjonen som virksomheter formidler gjennom bærekraftsrapporten er en viktig kilde for interessentene, da disse opparbeider seg en forståelse av hvordan virksomheten utøver samfunnsansvar.

I Norge er kravene til ikke-finansiell rapportering definert i regnskapsloven §3-3 a og c (Regnskapsloven, 1998, § 3-3 a & c). Her stilles det krav til at virksomhetene oppgir faktorer og produkter som kan medføre en ikke-ubetydelig påvirkning av ytre miljø. Det skal også opplyses om tiltak som har betydning for arbeidsmiljøet. Norsk regnskapsstandard (NRS) har i sin standard også anbefalt virksomheter å inkludere bærekraft i sin årsberetning. Disse reguleringene kan dog ikke sies å møte kravene for ikke-finansiell rapportering, da det ikke finnes særskilte krav til rapporteringen. Problemet i dag er derfor at det ikke finnes en vedtatt standard for bærekraftsrapportering. Kravene er for lite konkrete, og har liten påvirkning for rapporteringen i norske virksomheter. Hvem som rapporterer på bærekraft og samfunnsansvar er derfor frivillig, og virksomheter kan velge mellom de mange rammeverkene som eksisterer.

I april 2021 lanserte imidlertid EU et direktivforslag, så kalt Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD). Direktivet foreslår hvem som skal rapportere, hva som skal rapporteres og hvilke krav som stilles til attestasjon av rapporteringen (Revisorforeningen, 2021). De som rammes er alle børsnoterte selskaper og store selskaper i EU. Rapporteringen må kunne leses av maskiner, samt verifiseres av tredjepart. Reglene er så langt ikke vedtatt i Norge, og det må sies at norsk næringsliv henger etter på denne fronten. I dag er det få norske virksomheter som møter de nye kravene fra EU (EY, 2021). Det dog grunn til å tro at

regelverkene trolig vil komme raskt til Norge, og da må norske virksomheter som er rammet av direktivet forberede seg på en miljørapportering som kommer til å koste både tid og penger.

For at fokuset på bærekraftsrapportering skal styrkes i Norge er det viktig at alle parter i næringslivet er pådrivere i omstillingen. Regjeringen må på sin side oppfordre små og mellomstore virksomheter som faller utenfor virkeområdet, til å rapportere på bærekraftsinformasjon (Finans Norge, 2022). Revisorforeningen er på sin side tydelig på at revisor innehar en unik posisjon, og at de må bidra til det kollektive løftet i omstillingen. En viktig del vil være å etterspørre bærekraftstrategier av kunden, samt informere om fordelene ved å engasjere seg i bærekraft, herunder viktigheten av å rapportere på bærekraft.

2.5.3 Åpenhetsloven – Norge

I juni 2021 ble åpenhetsloven vedtatt med en ikrafttredelse 1. juli 2022. Loven medfører at virksomheter må foreta aktsomhetsvurderinger rundt menneskerettigheter i verdikjeden. Formålet er å fremme virksomhetens respekt for menneskelig rettigheter og arbeidsforhold Dette fordi interessenter skal ha rett på å vite om forhold rundt produksjonen (Peltokangas et al., 2021, s. 28). Aktsomhetsvurderingen skal først og fremst kartlegge faktiske og negative konsekvenser, deretter skal det foreslås tiltak for å stanse, forebygge eller begrense disse jf. § 4 (Åpenhetsloven, 2021, § 4). Videre stilles det krav om at virksomheten skal gi informasjon innen rimelig tid, og senest innen 3 uker etter at informasjonskravet er mottatt jf. § 7 (Åpenhetsloven, 2021, § 7).

Loven medfører en forventning om økt ansvarlighet rundt verdikjeden. Frem til nå er det noen selskaper som er i gang med forberedelsene, mens andre vil ha behov for å oppdatere eksisterende risikovurderinger, ettersom at dette legger grunnlaget for aktsomhetsvurderingen (KPMG, 2021). På sikt vil virksomheter risikere å få ilagt økonomiske sanksjoner dersom de ikke gjør rede for sine aktsomhetsvurderinger. Revisors rolle her vil være å informere de kundene som blir omfattet av kravet.

2.5.4 Offentliggjøringsforordningen

Formålet med dette regelverket er å forbedre informasjonen om hvordan virksomheters investeringer bidrar til bærekraftig utvikling. Det skal blant annet opplyses om i hvilken grad

bærekraftsrisiko er integrert i risikovurdering (DNB, 2021). Reglene ble innlemmet i EØS-avtalen i april 2022, og flere norske virksomheter har startet arbeidet med å innrette seg etter reglene. Det gjelder både de som er underlagt regelverket, men også de som er i å påvente at ikrafttredelse i Norge (Deloitte, 2022). Dersom revisor skal bidra med å sette bærekraft på dagsorden, er det viktig at revisor informerer kunden om følgende regelverk og hvordan det påvirker virksomheten.

2.5.5 Andre krav fra myndighetene i Norge

I første halvår av 2021 har det vært stor aktivitet fra Stortinget og regjeringen rundt nye regler som vil påvirke næringslivet til å ta bedre vare på planten og menneskene (Peltokangas et al., 2021, s. 28). Målet med innføringene er at norske virksomheter blir mer opptatt av samfunnsansvar. Her er det viktig at revisor er flink til å informere om kommende lovverk, og hva det har å si for virksomhetene. I tillegg til dette er det viktig at revisor øker sin kunnskap om bærekraft for å kunne være en relevant samtalepartner.

I april 2021 ble det vedtatt en klimaplan for 2021-2030 som inneholder konkrete tiltak for hvordan Norge skal nå klimamålene. Disse innebærer blant annet økt CO₂-avgift, klimakutt i landbruk, bruk av bærekraftig biodrivstoff m.m. Noen måneder senere, i juni 2021, ble den nasjonale strategien for en grønn sirkulærøkonomi lagt frem. Strategien innebærer en utvikling av sirkulære verdikjeder, samt økt fokus på digitalisering og teknologi. På samme tid ble også «mål med mening» lagt frem. Dette skal være Norges handlingsplan for å nå FN's bærekraftsmål. Formålet er å sette de globale målene inn i en norsk kontekst for å se hva som er mulig å oppnå for norske virksomheter (Peltokangas et al., 2021, s. 28).

2.6 Den norske Revisorforeningens rolle (DnR)

Formålet med dette delkapitlet er å belyse Revisorforeningens perspektiv på hvilken rolle revisor burde spille i arbeidet med bærekraft i revisjonsoppdrag. Revisorforeningen er en interesse- og kompetanseorganisasjon med formål om å representere og ivareta medlemmenes faglige, sosiale og yrkesmessige interesser. Foreningen er høyt anerkjent, da de har omfattende kontakt med Finansdepartementet og Finanstilsynet vedrørende lovforslag og lignende (Gulden, 2015, s. 51). Revisorforeningen er en viktig samarbeidspartner for de fem store revisjonsselskapene om det kollektive løftet for å sikre en relevant revisjonsbransje, herunder at det fokuseres på at bærekraft integreres som en fast del av alle revisjonsoppdrag.

Samarbeidet med revisjonsselskapene har allerede startet, og formålet er å sikre en felles forståelse av regler og muligheter når det kommer til de nye EU-reglene (Revisorforeningen, 2014). I denne masterutredningen tas det utgangspunkt i sentrale uttalelser og strategier som Revisorforeningen har fattet vedrørende arbeidet med bærekraft i revisjonsoppdraget for revisorer. Grunnen til dette er at Revisorforeningen har en aktiv rolle i arbeidet med de rammevilkårene som foreligger, samt at de stiller som en representant for bransjen (Revisorforeningen, 2014).

2.6.1 Bærekraftsakademiet

Revisorforeningen jobber tett sammen med de store revisjonsselskapene, og sammen skal de bidra til et kollektivt løfte innen bærekraft de kommende årene. Arbeidet samles i et nytt akademi for bærekraftsrapportering: Corporate Sustainability Reporting Academy (CSRA). Akademiet består av forelesere, ansatte i de fem store, medlemmer av Revisorforeningen, samt andre samarbeidspartnere fra Europa. Hensikten med akademiet er å forberede revisjonsbransjen på det som kommer, samt å synliggjøre bærekraft for den generelle revisor som kanskje ikke tenker at dette er et marked for dem.

I 2019 vedtok Revisorforeningen at bærekraft skulle være et strategisk satsingsområde. Dette inkluderer å informere, vise vei og påvirke revisorene til å skape endringer. Videre vil de delta i utviklingen som skjer både nasjonalt og internasjonalt, for å sikre gode rammebetingelser for bransjen. Revisorforeningen vil også bidra til å bygge bærekraftskompetanse gjennom å inkludere bærekraft i kursing og etterutdanning, samt sørge for at bærekraft blir implementert i relevante utdanninger (Revisorforeningen, 2022). Tiltakene vil sikre at revisor har god nok kompetanse i møte med kundene sine, samt øke kunnskapen rundt fremtidige krav eller endringer som følge av økt oppmerksomhet rundt bærekraftig utvikling.

2.7 Begrensninger

I dette delkapitlet presenteres ulike begrensninger fra å bruke revisor som en rådgiver/samtalepartner rundt bærekraft. Begrensningene ses fra både revisors og kundens perspektiv. Revisor må forholde seg til uavhengighetsprinsippet og rådgivningsgrensen i revisjonen, noe som innebærer at revisor ikke kan hjelpe kunden med absolutt alle problemstillinger innenfor bærekraft. Kompetanse spiller også inn som en begrensning,

ettersom at bærekraft i revisjonen er et relativt nytt område for revisor. Begrensinger som oppleves for kunden kan i hovedsak knyttes til interesse og revisjonshonorar.

Revisorloven setter begrensninger for hva revisor kan involvere seg i. Det følger av loven at revisor må opprettholde sin integritet og uavhengighet i revisjonsoppdrag. Innenfor disse rammene må kundene likevel forvente at revisor gir relevant rådgivning. Revisor kan komme med innspill som både er strategiske og operative. På denne måten kan revisor være den beste rådgiver, samtidig som revisor opprettholder sin uavhengighet og integritet (Deloitte, u.å.).

Revisjonsbransjens holdning til rådgivningstjenester er et av mange områder som historisk sett har endret seg. For den yngre generasjonen, hevder Revisorforeningen at bærekraft vil bli et viktig område. Her må revisjonsselskapene være flinke til å bruke bærekraftsarbeid som et verktøy for å motivere eksisterende revisorer, samt for å rekruttere nye (Revisorforeningen, u.å.).

2.7.1 Rådgivning og uavhengighet

I tillegg til revisjon av årsregnskap, kan revisor tilføre verdi for kunden ved å fungere som en rådgiver. Her hevder Revisorforeningen at revisors rolle må endres til å bli en rådgiver innenfor bærekraft (Revisorforeningen, u.å.). Dersom revisor skal bruke mye tid på å arbeide med bærekraft for en kunde, vil det på et tidspunkt stilles spørsmål til uavhengigheten og hvorvidt revisor kan revidere det aktuelle oppdraget. Det er definert i revisorlovens § 8-1 2. ledd, at revisor skal være uavhengig, noe som betyr at revisor ikke skal ha noen koblinger til klienten sin.

Dersom revisor skal kunne gi råd om bærekraft, er det viktig at kunden ser verdien av dette. I en studie gjort av Manson et al., (2001), kom det frem at kundene verdsatte råd fra revisor, men bare dersom de er kostnadseffektivitet og praktiske (Mason et al., 2001, s. 566). I en undersøkelse gjort av Finanstilsynet kom det frem en rekke kritikkverdige forhold for hvordan revisjonsselskapene håndterer det å være revisor og rådgiver for kunden (Gulden, 2015, s. 28). Det kan være fristende for revisor å engasjere seg i prosjekter og dermed sin rådgivning. En god revisor motstår imidlertid slike fristelser, da revisor ikke kan yte tjenester som følger av den revisjonsplikten egne ledelses - og kontrolloppgaver. Revisor skal være bevisst på dette, og kunden skal merke dette godt i dialogen (Deloitte, u.å.). For å tydeliggjøre grensen for

lovlig og ikke-lovlig rådgivning, har Finanstilsynet utarbeidet fem grunnleggende prinsipper som danner grunnlag for hva en revisor kan bidra med i revisjonsoppdraget. Rundskrivnet ble utarbeidet av Finanstilsynet i 2003, og henger sammen med både revisorloven og god revisjonsskikk. Dersom kundene skal bruke revisor som en rådgiver innenfor bærekraft, er det viktig at prinsippene følges:

1. «Revisor kan ikke sette seg i en situasjon hvor han i ettertid må revidere seg selv/eget arbeid.
2. Revisor kan ikke ivareta funksjoner som i realiteten er en del av selskapets strategiarbeid, forretningsmessige disposisjoner, drift, ledelse, kontroll og internrevisjon.
3. Revisor kan ikke over tid erstatte manglende kapasitet og kompetanse i selskapet.
4. Revisor kan ikke ta beslutninger for klienten, herunder delta i eller påvirke beslutningsprosessen eller levere vesentlige premisser for foretakets sentrale beslutninger, eller opptre som fullmektig.
5. Revisor kan ikke sette seg i en situasjon hvor hans uavhengighet og objektivitet ikke framstår som troverdig.

Prinsippene er viktig for at revisor ikke skal miste sin uavhengighet og objektivitet til kundene, og videre måtte si fra seg oppdraget. Som nevnt i kapittel 2.5, vil det de neste årene komme flere nye lovverk knyttet til bærekraft. Revisor kan da brukes som en ressurs for å forberede kundene sine på det som kommer. Eksempelvis kan det være revisors rolle å fortelle hva som blir viktig i fremtiden, uten å legge føringer eller ta del i beslutningsprosesser. På den måten vil revisor aktivt hjelpe sine kunder med bærekraft, samtidig som revisor opprettholder sin uavhengighet. Dette er en måte revisor kan vise seg fra sin proaktive side og arbeide som en pådriver for bærekraft ved å forberede kunden på morgendagens utfordringer. Dersom revisor derimot tar del i beslutningsprosesser eller erstatter manglende kunnskap på bærekraft hos sine kunder over tid, vil revisor sette seg i en situasjon der de ikke lenger er uavhengige.

Dersom virksomheter ønsker å bruke revisor på andre områder utenom lovbestemt revisjon, er det vanlig at dette avtales særskilt, og at det også faktureres adskilt (Gulden, 2015, s. 28). I forhold til slike tjenester, er det satt et tak på hvor mye revisor kan honorere for ikke-revisjonstjenester i revisjonsforordningen. I artikkel 4 nr. 2. defineres det at dersom det tilbys andre tjenester enn revisjon til den revisjonspliktige, eller nærstående av den revisjonspliktige, skal honoraret for disse tjenestene ikke utgjøre mer enn 70 % av hva den revisjonspliktige i snitt har betalt for revisjon de tre siste årene (Regjeringen, 2018). Det er i dag ikke lovpålagt for norske virksomheter å rapportere på bærekraft, slik at rådgivningstjenester på bærekraft vil falle utenfor lovpålagt revisjon. Som følger av revisjonsforordningens artikkel 4 nr. 2, vil revisors rolle derfor kunne bli begrenset av prinsippene.

I forhold til bekreftelsesprosessen for bærekraftsrapporter, hevder studier at prosessen er formet av ledelseskontroll og et kommersielt press, fremfor strenge verifiseringsprosedyrer. Ettersom kjernen i den eksterne revisjonspraksisen nettopp er uavhengighet, kan det sås tvil om dette. Problemet er at praksisen og prosedyrene på områdene ikke nødvendigvis er tilpasset de komplekse realitetene i bærekraftsspørsmål (Boiral et al., 2019). Dersom uavhengighet blir et problem, har virksomheter mulighet til å bruke andre konsulentselskaper til råd og hjelp innen bærekraftsrapportering. En studie gjennomført av Ismail (2006) viser dog at revisjonsklienter som er fornøyd med revisjonstjenestene, også vil benytte andre tjenester fra samme revisjonsselskap (Ismail et al., 2006, s. 739). Undersøkelser viser også at markedet for dette domineres av de fire store (PWC, EY, Deloitte og KPMG). Annerkjennelsen og nettverket av disse selskapene øker deres legitimitet, noe som gjør at de lettere kunne ta kontroll over det nye markedet for «sustainability assurance» (Fernandez-Feijoo, Romero & Ruiz, 2016).

2.7.2 Revisors kompetanse på revidering av bærekraftsrapporter

En faktor som kan begrense virksomheter fra å bruke revisor som en aktiv samarbeidspartner innen bærekraft, er manglende kompetanse fra revisor. I en undersøkelse gjennomført av Boiral et al., (2019) ble revisjonsprofesjonen, samt andre som kan utføre attestasjon av bærekraftsrapporter, kritisert for manglende opplæring og kompetanse. Profesjonalitet kan i denne sammenheng defineres som en anvendelse av kunnskap, metoder, verdier og standarder knyttet til et bestemt yrke, samt dyktig og ansvarlig utførelse av aktiviteter (Andreassen et al.,

2014). Studien hevder at profesjonen bygger på et for svakt grunnlag, både innen faglig identitet, standardisering og utvikling av spesifikk kunnskap (Boiral et al., 2019).

2.7.3 Revisjonshonorar

Dersom revisor skal levere rådgiving innenfor bærekraft, er det som nevnt viktig at dette honoraret ikke utgjør mer enn 70 % av hva kunden i snitt har betalt for revisjon i de tre siste årene. Virksomheter som ønsker å jobbe bedre med bærekraft, må burde derfor foreta en kostnytte-vurdering av hvordan virksomheten selv jobber med dette, og om det vil være behov for rådføring av tjenestetilbydere. I en studie gjennomført av Bean i 1996, ble det fastslått av revisjonshonorarets størrelse har innvirkning for kvaliteten kundene forventer (Bean et. al., 1996). I kapitlet over blir det nevnt at revisors kompetanse rundt bærekraftsrapporter er for svakt. Dersom tilsvarende gjelder for rådgiving innen bærekraft, kan kunden gjennom kostnytte komme frem til at det ikke lønner seg å motta rådgiving grunnet honorarets størrelse, og dermed kan dette være en begrensning fra å bruke revisor som en rådgiver innen bærekraft.

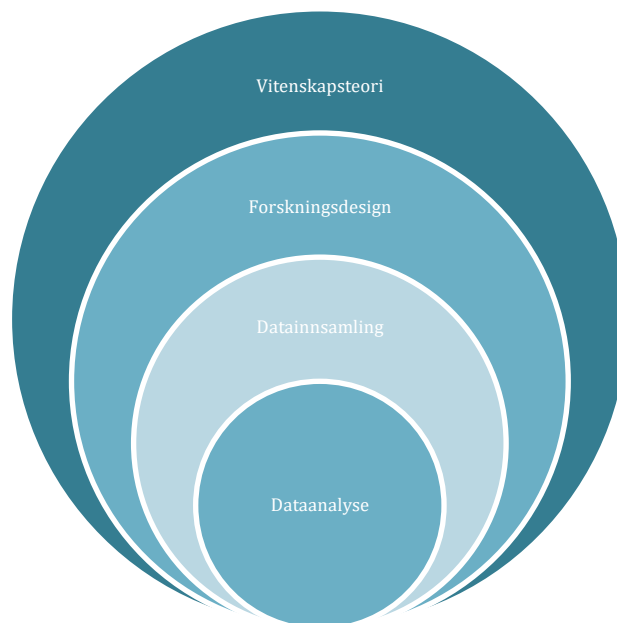
2.8 Oppsummering av teori og tidligere forskning

Kapittel 2 starter med å presentere relevante studier knyttet til vår problemstilling. Videre ble det i delkapittel 2.2 gjort rede for definisjonen av bærekraft, samt bærekraftens historie. Dette er et viktig grunnlag for å kunne forstå oppgavens tema. I delkapittel 2.3 ble det presentert flere elementer som sier noe verdien av å investere i bærekraft. Dette er viktig for å underbygge viktigheten av at virksomheter arbeider med bærekraft, da det kan føre til oppnådde konkurransefortrinn. Videre ble det i delkapittel 2.4 gjort rede for revisors rolle i samfunnet, hvorfor kunnskap om bærekraft er viktig og hvordan revisor kan arbeide med bærekraft hos kundene sine. Her ble det presentert flere modeller implementert fra Revisorforeningen. Dette er nødvendig for å forstå hvilken rolle revisor har i dag, og hvordan denne rollen kan endres ved at revisor integrerer bærekraft som en fast del av revisjonsoppdraget. Videre ble det i kapittel 2.5 presentert et utvalg av kommende lovverk om bærekraft og dets betydning for virksomheter som berøres. Her drøftes også hvilken betydning dette kan ha for revisors rolle. I kapittel 2.6 ble det gjort rede for Revisorforeningens rolle i revisjonsbransjen. Det er et viktig område å belyse, ettersom at det gir verdifull informasjon om hvordan revisor arbeider med bærekraftstematikken i dag, og hvordan Revisorforeningen ønsker å øke kunnskapsnivået til revisjonsbransjen de kommende årene. Avslutningsvis ble det i delkapittel 2.7 presentert ulike begrensninger som kan hindre

både revisor og kundene for at det jobbes med bærekraft i revisjonsoppdraget. Dette handler i hovedsak om at revisor er underlagt et strengt lovverk knyttet til uavhengighet og lovlige rådgivningstjenester. I tillegg stilles det spørsmål til revisors kompetanse på bærekraft, da denne har blitt kritisert i tidligere forskning.

3. FORSKNINGSMETODE

I dette kapitlet presenteres beskrivelse og valg av forskningsmetode. Det gjøres rede for bruk av analyseverktøy, samt planlegging og gjennomføring av datainnsamling. Valg av metode baseres på formålet med oppgaven, herunder det som ønskes oppnådd. I vårt tilfelle er dette å skaffe innsikt i hvordan revisor jobber med bærekraft i revisjonsoppdraget, sett fra et kundeperspektiv. Valg av metode avhenger også av hvilke ressurser som er tilgjengelig, i form av tid og penger. Direkte oversatt kan metode sies å være en «planmessig fremgangsmåte» (Silkose et al., 2021, s. 35). Ved valg av metode må det derfor tas utgangspunkt i flere elementer. Disse valgene henger tett sammen. Professor i organisasjon og ledelse, Tor Busch, oppsummerer disse elementene i en forskningsløk som skal illustrere at valgene henger sammen og at valg på ett nivå vil påvirke valgene på et annet nivå (Busch, 2013, s. 49).



Figur 4: Forskningsløken

Ulike nivåer for valg av forskningsmetode. Fra «Akademisk skrivning: for bachelor – og masterstudenter,» av Busch, T., 2013, s. 49

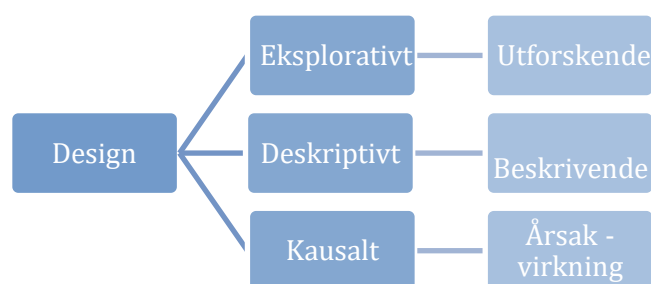
Figuren viser at det er fire ulike nivåer for valg av forskningsmetode. Først må vitenskapsteori defineres, deretter velges forskningsdesign basert på hvordan problemstillingen skal belyses og besvares. Til slutt velges metode for datainnsamling og fremgangsmåte for hvordan funnene skal analyseres.

3.1 Valg av vitenskapsteori

Ved valg av vitenskapsteori skilles det mellom induktiv og deduktiv forskning. Ved induktiv tilnærming tas det utgangspunkt i empiri, det vil si at forskeren forsøker å samle empiri som skal tolkes. Ved deduktiv tilnærming tas det utgangspunkt i eksisterende teorier som allerede er forsket på. Målet her er å avkrefte/bekreftede hypoteser, slik at forskeren går fra teori til empiri. I noen av tilfellene kan forskeren bevege seg mellom empiri og teori, slik at det oppstår en abduktiv tilnærming. Her starter forskningen fra empirien som en induksjon, men hvor teorier spiller inn i forkant av eller i løpet av forskningsprosessen (Busch, 2013, s. 51). Ettersom dette er en eksplorativ studie hvor vi samler funn fra revisors kunder til å kunne besvare problemstillingen om hvordan de opplever at revisor arbeider med bærekraft i revisjonsoppdraget, legges det til grunn en induktiv tilnærming.

3.2 Valg av forskningsdesign

Etter at problemstillingen og tilhørende forskningsspørsmål for oppgaven er avklart, må det velges undersøkelsesdesign. Dette innebærer en beskrivelse av hvordan analyseprosessen skal legges opp og gjennomføres for å kunne besvare problemstillingen. Valg av design avhenger av hvor mye vi vet om temaet fra før, hvilke ambisjoner som foreligger for oppgaven, samt hvor stor vekt det legges på validitet og reliabilitet (Silkose et al., 2021, s. 69). Det er vanlig å skille mellom tre ulike forskningsdesign: eksplorativt, deskriptiv og kausalt.



Figur 5: Undersøkelsesdesign
Hentet fra «Metode, dataanalyse og innsikt,» Silkose, R., Gripsrud, G. & Olsson, U. H. (2021).

Det er spesielt tre faktorer som er avgjørende for valget: erfaring, teori og ambisjonsnivå (Silkose et al., 2021, s. 81). Før den endelige problemstillingen ble fattet, opplevde vi en stor variasjon av hvordan ulike revisorer fra de store fem oppfatter sitt ansvar rundt bærekraft i

revisjonsoppdraget. Revisor vet at det vil komme nye oppgaver i forbindelse med at de skal revidere bærekraftsrapporter/gi attestasjoner, men hvilke oppgaver som foreligger utover dette er uklart. Da det ikke finnes tidligere studier fra før, er formålet med oppgaven å undersøke tema nærmere. Bærekraft og revisors rolle i samfunnet er begreper som er kjent hver for seg, men som ikke kan samles i en teoretisk modell. Det legges derfor til grunn et eksplorativt design med hensikt på å studere en problemstilling som ikke er undersøkt fra før.

3.3 Valg av metode for datainnsamling

Hvilken metode som bør benyttes i et forskningsprosjekt styres av studiens problemstilling. For å oppnå høy vitenskapelig kvalitet, er det viktig at det reflekteres nøye over sammenhengen mellom teori og metode (Tjønndal & Fylling, 2021, s. 119). Når en datainnsamling skal skje ved hjelp av kvalitative studier, er det viktig å tenke over hvorfor det ønskes en samtale med mennesker for å svare på forskningsspørsmålet, hva fordelen er i forhold til standardiserte spørreskjema og hvilke svakheter metoden kan medføre (Mason, 2002). For denne studien er det valgt en kvalitativ tilnærming med individuelle dybdeintervju, da dette ofte er egnet til å gå i dybden for å studere komplekse og uklare problemstillinger (Busch, 2021, s. 53).

Kvalitative studier kjennetegnes ved at de handler mer om å forstå noe enn at det skal måles i tall (Gripsrud et al., 2016). Dette sammenfaller med studiens forskningsdesign og problemstilling, da det ønskes en økt forståelse av i hvilken rolle revisor spiller i arbeidet med bærekraft i virksomheter i det norske markedet. Utgangspunktet er å utvikle forskningsbaserte beskrivelser, fortolkninger og forklaringer som intervjuobjektene opplever, slik at disse kan brukes til å gjøre analytiske generaliseringer (Krumsvik, 2012, s. 103). I neste delkapittel redegjøres det for valget av digitale dybdeintervju.

3.3.1 Digitale dybdeintervju

Med dybdeintervju er formålet å gå i dybden på problemstillingen, og samtidig gi respondenten mer tid til å reflektere over det som blir spurt om (Leseth & Tellmann, 2018, s. 71). Koronapandemien har bevist at mye kan gjøres digitalt. I en forskningssammenheng vil det å velge digitale intervjuer være en metodisk strategi. Fordelen er at det gis oss muligheter til å rekruttere utvalg av respondenter fra hele Norge, i tillegg til at digitale intervju kan senke barrieren for å takke ja til å delta i et forskningsprosjekt (Tjønndal & Fylling, 2021, s. 111).

I hovedsak er det vanlig å skille mellom strukturerte intervju, semistrukturerte intervju og ustrukturerte intervju. Kjennetegnet for førstnevnte er at de samme spørsmålene gjerne stilles i samme rekkefølge for alle respondenter. Dette er i motsetning til semistrukturerte hvor spørsmålene stilles i ulike rekkefølge, og med muligheter for endringer underveis. Ustrukturerte intervju går derimot ut på at det gjennomføres en samtale mellom intervjuer og respondent som bestemmes underveis i samtalen. (Tjønndal & Fylling, 2021, s. 120). Vår strategi er å bruke semistrukturerte, da dette passer godt for et eksplorativt forskningsdesign.

En fordel med kvalitativ datainnsamling ved bruk av dybdeintervju, er at det i større grad legger til rette for åpen dialog. I tillegg vil eventuelle misforståelser enklere kunne oppklares underveis i intervjuet. Dette kan gjøres både av intervjueren og intervjuobjektet, og bidrar til at kvaliteten på svarene blir bedre. I tillegg kan intervjuer legge til oppfølgings spørsmål der det blir naturlig. Denne fleksibiliteten er en fordel når det forskes på helt nye problemstillinger. På en annen side kan det bli utfordrende dersom det stilles irrelevante oppfølgings spørsmål eller om intervjuobjektet svarer irrelevant. Det kan da være vanskelig å unngå og stille ledende spørsmål for å få intervjuet inn i rett spor igjen. Dette vil føre til merarbeid med å luke ut dette i analyseringsfasen (Jacobsen, 2011, s. 129).

Som et hjelpeverktøy til dybdeintervjuene er det utviklet en intervjuguide som brukes for alle respondentene i denne studien. For å få tydelige og utfyllende svar, er det viktig at disse ble stilt så åpne som mulig. En gylden regel her er at spørsmålet ikke kan besvares med “ja”, eller “nei”, men som krever et mer utfyllende svar (Leseth & Tellmann, 2018, s. 72).

Intervjuguiden som ble benyttet er vedlagt i oppgaven.

3.4 Valg av intervjuobjekter og størrelse

Utvalg er prosessen med å søke etter situasjoner, kontekst eller deltakere som gir informasjon som er av interesse for problemstillingen. I en kvalitativ forskningsstudie velges disse bevisst, ettersom respondentene må inneha en spesiell kunnskap om fenomenet som skal studeres (Moser & Corstjens, 2018, s. 10). Et prinsipp i kvalitativ metode er at utvalgsstørrelsen burde baseres etter hvor tilfredsstillende informasjonen som gis er. Det vil si når datametning er oppnådd, eller at ny informasjon kun vil skape overflødig informasjon. (Moser & Corstjens, 2018, s. 11).

Ettersom studien skal forklare hvilken rolle revisor spiller i arbeidet med bærekraft i virksomheter i det norske markedet, har vi basert utvalget på virksomheter som er revisjonspliktige og som har fokus på bærekraft. Det er tatt utgangspunkt i bærekraftsbarometeret for 2021, som lister de 150 mest bærekraftige virksomhetene i Norge, basert på kundeomtaler. Det er imidlertid ikke tatt hensyn til størrelse eller lokasjon på virksomhetene, da målet er å undersøke revisors arbeid med bærekraft på et generelt grunnlag i det norske markedet. Av den grunn er det benyttet strategisk utvelging som vil si at respondentene er skjønnsmessig valgt basert på hvem som er hensiktsmessig å intervju for å belyse problemstillingen (Larsen, 2017, s. 91). Virksomhetene har imidlertid ulike revisorer blant de fem store, og dette er valgt bevisst da vi ønsker å se om det er noen forskjeller innad mellom kundene til revisjonsselskapene.

Grunnet tidsperspektivet og varigheten på dybdeintervjuene, begrenses studien til 6 virksomheter og 2 revisjonsselskaper. Valget av intervjuobjekter baseres på flere faktorer. Først og fremst hvem som var tilgjengelige for intervju i det gitte tidsrommet for studien. Av 50 forespørsler, var det seks virksomheter som hadde mulighet til å stille, samt to revisjonsselskaper blant de fem store. Disse blir videre i oppgaven omtalt som respondenter. Fire mulige intervjuobjekter ble valgt bort, da de ikke hadde muligheten til å stille til intervju i studiens tidsperiode. De 38 resterende virksomhetene hadde enten ikke tid/kapasitet til å stille, eller besvarte aldri forespørselen.

Alle revisjonsselskapene fra The Big Five er representert som revisor for en av virksomhetene vi har intervjuet. Dette var ikke et absolutt krav, men noe vi strebet etter å få til. Det gjør at konklusjonen på problemstillingen kan tillegges mer vekt, og i tillegg være av interesse for alle de fem store revisjonsselskapene. Videre er det god variasjon på størrelsen på virksomhetene i utvalget. En av seks virksomheter er notert på Oslo Børs, mens de resterende fem er betydelige aktører innenfor sin bransje. Omsetning på utvalget har variert fra ca. 180 MNOK til ca. 10.423 MNOK.

Respondentene har vært personer i ledende stillinger som har god kjennskap til virksomhetens arbeid med bærekraft, og som har vært i kontakt med virksomhetens revisor. Respondentene har hovedsakelig hatt en av følgende stillinger; daglig leder (CEO), økonomidirektør (CFO),

eller bærekraftsansvarlig (CSO). Dette var ønskelig for å sikre at respondentene hadde god nok kunnskap til å kunne uttale seg og gi utfyllende informasjon knyttet til problemstillingen.

For å tilføre ytterligere informasjon til oppgaven, har to revisjonsselskap blitt intervjuet. Ved valg av intervjuobjekter er det tatt utgangspunkt i de fem store. Inntrykket er at disse jobber likt med bærekraft internt, slik at det antas at informasjon fra to ulike revisjonsselskap er nok til å kunne si noe om bransjen som helhet. Tanken er imidlertid ikke å sette funnene fra virksomhetene opp mot revisjonsselskapene, men å få en bedre innsikt av hvordan revisjonsselskapene selv opplever at de jobber med bærekraft i revisjonsoppdraget. Tabellen under viser en oversikt over respondentene i studien:

Virksomhet	Respondent	Stillingstittel	Revisjonsselskap
Selskap A	Respondent A	Bærekraftsansvarlig (CSO)	KPMG
Selskap B	Respondent B	Økonomidirektør (CFO)	Deloitte
Selskap C	Respondent C	Daglig leder (CEO)	BDO
Selskap D*	Respondent D	Bærekraftsansvarlig (CSO)	PWC
Selskap E	Respondent E	Økonomidirektør (CFO)	EY
Selskap F	Respondent F	Økonomidirektør (CFO)	PWC
Revisjonsselskap 1	Respondent G	Partner	-
Revisjonsselskap 2	Respondent H	Bærekraftsansvarlig (CSO)	-

Tabell 1: Oversikt over respondenter

* Notert på Oslo Børs

3.4.1 Gjennomføring av dybdeintervju

Alle intervjuene ble gjennomført digitalt ved hjelp av Microsoft Teams. Underveis i intervjuet ble det benyttet lydopptak med diktafon fra Universitetet i Agder. Respondentene samtykket til dette ved å undertegne samtykkeskjema som ble sendt på mail på forhånd. Det ble i

utgangspunktet satt av en time til hvert intervju, men vi opplevde stor variasjon i hvor lang tid hver av intervjuene tok. Dette varierte fra 35 minutter til 60 minutter, alt ettersom hvor mye respondentene ønsket å si. Intervjuene ble gjennomført på tidspunkt fastsatt av respondentene.

For at respondentene skulle få en rask forståelse av studien, presenterte vi først problemstillingen og de tilhørende forskningsspørsmålene. To av respondentene fra virksomhetene hadde i tillegg med seg sine rådgivere i intervjuene. Dette for å kunne besvare spørsmålene best mulig. Gjennom intervjuene ble intervjuguiden benyttet som et hjelpemiddel. Fokuset var å få svar på de planlagte spørsmålene, men ettersom vi benyttet oss av semi-strukturerte intervju, var det også muligheter for å stille relevante oppfølgingsspørsmål som kunne tilføre nyttig informasjon til problemstillingen.

Under intervjuene ble det tatt opptak ved hjelp av en digital diktafon. Dette var til hjelp for oss under intervjuene, da begge fikk muligheten til å konsentrere seg om å få best mulig kvalitet på samtalen.

3.5 Bearbeiding av data

Etter at dataene er samlet inn, gjøres de klar til analyse. Det er viktig at denne bearbeidingen av data skjer på en måte som sikrer høy validitet og reliabilitet, ettersom at dette er viktig for kvaliteten av studien (Larsen, 2017, s. 111). For intervjuer med lydopptak, innebærer dette at opptakene må gjøres om til tekst som videre kan gi oss grunnlag til å finne sammenhenger. Bearbeidingen går ut på lydopptakene transkriberes til tekst. Dette ble foretatt kort tid etter intervjuene mens minnet fortsatt var sterkt. Dette for å få med alle detaljer som eventuelt kan tilføre oppgaven verdi.

3.6 Analyseprosessen

Analyse kan defineres som en prosess der vi leter etter svar på spørsmål i innsamlet data (Johannessen et al., 2018). I kvalitative studier handler ofte mest om å redusere datamengden, slik at dette blir mulig å tolke. Det innebærer å fjerne informasjon som ikke er relevant for problemstillingen, samt systematisere det for å prøve å se sammenhenger og mønstre (Larsen, 2017, s. 113). Prosessen med å organisere data, blir ofte referert til som koding og kategorisering i kvalitative studier. Dette steget handler om å redusere datamengden, samt luke ut informasjon som ikke er relevant for problemstillingen (Larsen, 2017, s. 112).

Ettersom vi brukte en semi-strukturert intervjuguide, er det enkelt å kategorisere svarene, da omtrent alle spørsmål er stilt i samme rekkefølge. Etter at intervjuene var gjennomført og transkribert, startet prosessen med å organisere dataen. Det var tidkrevende, men viktig del av oppgaven. I organiseringen ble svarene fra hver respondent gjennomgått, og relevante bidrag markert. Ekstraordinære sitater ble spesielt uthevd.

3.7 Tolkning av data

Tolkning handler om å skape mening av funnene. Det vil si hvordan sammenhengene som er funnet kan forstås (Nilssen, 2012, s. 104). Forståelsen som opparbeides i denne fasen, vil preges av både det datainnsamlingen representerer, men også litteraturen knyttet til teamet. På den måten handler tolkningen om å sette de fenomener som studeres inn i en større sammenheng, som videre gir grunnlag for å bringe noe nytt inn i det som studeres (Larsen, 2017, s. 122). Sammenligningen som gjøres i denne fasen, vil vise likheter og forskjeller blant respondentene. På bakgrunn av dette er det mulig å se mønstre i funnene (Leseth & Tellmann, 2014, s. 159).

3.8 Reliabilitet og validitet

Validitet og reliabilitet er sentrale begreper i vurderingen av kvaliteten på en forskningsstudie. En vurdering av datainnsamlingens *reliabilitet* og *kvalitet* krever at leseren har kunnskap om et hva et forskningsintervju er, hvordan datamaterialet har fremkommet og hvilke kunnskaper intervjuet gir (Leseth & Tellemann, 2018, s. 69). I kvalitative undersøkelser er det derfor viktig å dokumentere dette godt, da det vil være lettere for leseren å tro på resultatene. Dette oppnås ved at leseren får en rik beskrivelse av hvordan innsamlingen og analysen er gjort (Bratteteig, 2021, s. 221).

Reliabilitet, referert til som *pålitelighet*, knytter seg til fremgangsmåten og kvaliteten av den innsamlede dataen. Dette handler om at forskeren skal kunne gjenta studien med samme metode og få samme resultat. Dette er imidlertid vanskelig i kvalitativ metode, kontra kvantitativ metode. Konsekvensen er at leseren står ovenfor flere utfordringer knyttet til fortolkning av datamaterialet og funnene (Leseth & Tellemann, 2018, s. 16). Forskeren kan dog sørge for flere tiltak for å øke reliabiliteten. Dette oppnås ved å holde riktig styr på intervjuprosessen, slik at hvem som har sagt hva ikke blandes (Larsen, 2017, s. 95).

Validitet handler om *gyldighet*, herunder om hvilke konklusjoner forskeren kan trekke fra datamaterialet (Leseth & Tellemann, 2018, s. 17). I kvalitative studier handler dette mer konkret om bekræftbarhet, troverdighet og overføringsverdi. Bekræftbarhet handler om i hvilken grad vi undersøker det vi skal undersøke, slik at konklusjonene som trekkes er valide (Larsen, 2017, s. 93). Dette avhenger av at vi har et godt nok grunnlag til å bekrefte de funnene vi har. Thagard (2013) beskriver troverdighet som at fortolkningene som vi gjør underveis i studien er troverdige, det vil si gyldighet for den virkeligheten som er forsket på. Overførbarhet handler om at funnene må kunne overføres til andre grupper enn de som har vært med på undersøkelsen (Larsen, 2017, s. 93). Å vurdere validitet kan være utfordrende. Intervju som datainnsamlingsmetode kan imidlertid være en fordel for studien, da det er mulig å foreta korreksjoner underveis i samtalen. Det kan for eksempel være at andre spørsmål enn utgangspunktet oppdages, og som er mer relevant for problemstillingen (Larsen, 2017, s. 94).

Ettersom det i studien er benyttet digitale dybdeintervjuer, er det viktig at intervjurelabiliteten er god. Det vil si at intervju spørsmålene er presise, og at de blir oppfattet riktig av respondentene (Krumsvik, 2014). Videre kan relabiliteten sikres ved at to personer transkriberer det samme intervjuet, eller at transkriberingene fra ulike intervju blir sammenlignet for å se etter likheter. For å sikre god intervjuvaliditet i denne studien, er transkriberingene av intervjuene blitt foretatt ordrett. I prosessen er det viktig at sympati og følelser ikke har påvirkning på transkripsjonsfasen, da dette kan føre til et glansbilde av respondenten (Krumsvik, 2014). Da det ikke er forsket mye på revisors rolle i arbeidet med bærekraft i revisjonsoppdrag i det norske markedet, var vi forberedt på at respondentene har ulik oppfatning av problemstillingen. Å få frem ulikhetene har vært viktig for studiens konklusjon, og av den grunn har det vært stort fokus på å legge frem ærlige svar.

3.9 Etiske vurderinger

Noen av de viktigste forskningsetiske spørsmålene omhandler informasjon om samtykke, konfidensialitet, samt hvilke konsekvenser forskningen har for enkelte grupper og individer (Busch, 2021, 62). Dette er viktige tema, da samfunnet stiller krav om at all vitenskapelig forskning skal reguleres av overordnede etiske prinsipper som er nedfelt i lover og regler (Dalen, 2011, s. 100). Personvernopplysningsloven medfører meldeplikt for alle forskningsprosjekter som inneholder elektroniske hjelpemidler, samt at sensitive opplysninger er underlagt konsesjonsplikt. For å oppfylle dette ble det på forhånd sendt inn et meldeskjema

til Norsk samfunnsvitenskapelig dataanalyse (NSD). Skjemaet inneholder detaljert informasjon om hvordan personvernopplysninger er behandlet i denne oppgaven.

I studien er det respondentene sin stemme som er omfattet av personvern. For å sikre dette er det benyttet diktafon ved opptak av alle intervjuer. Dette for å sikre riktig behandling av datamaterialet. Opplysninger som stillingstittel og revisjonsselskap har blitt tatt med, da dette er offentlig informasjon.

Andre etiske refleksjoner rundt kvalitative studier kan være tilknytning til respondenter. Det har ikke blitt foretatt intervjuer av personer vi har kjennskaper til, eller har nær eller personlig tilknytning til. Dette har vi vært bevisste på ettersom det potensielt kan være uheldig for vår egen uavhengighet til studien (Busch, 2021, s. 62).

3.10 Revisjonsselskaper

For å supplere med data har det blitt gjennomført to intervjuer med respondenter fra et av de fem store revisjonsselskapene i Norge. Ettersom Revisorforeningen som bransjerepresentant lanserte en strategi om å integrere bærekraft fast på alle revisjonsoppdrag, er det interessant å se hvordan revisjonsselskapene selv jobber med denne strategien.

En forespørsel ble sendt ut til hver av de fem store, og utvalget ble gjort basert på tilgjengelighet i forhold til vårt tidsperspektiv. Intervjuene ble gjennomført digitalt, og ved hjelp av en intervjuguide. Informasjonen fra respondentene er ment som en ekstra utdypning og innsikt i tema for hvordan revisor jobber med bærekraft i revisjonsoppdraget.

4. FUNN

Ettersom funnene oppleves som unike og sprikende, presenteres disse i et eget delkapittel fordelt etter tema. Diskusjon av funnene knyttet til litteratur, tidligere forskning og problemstillingen fremstilles i kapittel 5.

Hovedformålet med denne studien er å kartlegge hvilken rolle revisor spiller i arbeidet med bærekraft for virksomheter i det norske markedet, og det er derfor tatt utgangspunkt i kundens perspektiv for å få et mest mulig realistisk svar på problemstillingen. For å krydre oppgaven har det blitt gjennomført to intervjuer med en av de fem store revisjonsselskapene i Norge. Dette for å få en forståelse av hvordan de opplever sitt eget arbeid med bærekraft hos kundene deres, men tanken er ikke at funnene skal settes opp mot funnene fra virksomhetene. Dette foreslås senere som forslag til videre forskning. Funnene deles inn i følgende fem hovedtema:

1. Bærekraft
2. Kundes oppfatning av revisor
3. Begrensninger
4. Fremtidens revisor
5. Revisjonsselskapenes arbeid med bærekraft

Respondent A til F representerer intervjuobjektet fra de virksomhetene som har blitt undersøkt. Disse omtales videre som respondent, kunde og virksomhet. Respondent H og G representerer intervjuobjektet fra revisjonsselskapene. Det presiseres videre at funnene i denne studien omhandler kundenes oppfatning av revisors arbeid med bærekraft i revisjonsoppdraget. I revisjonsselskapene er det revisjonsavdelingene som vurderes, og ikke revisjonsselskapene som kompetansehus.

4.1 Bærekraft

En forståelse av respondentenes engasjement og arbeid rundt bærekraft har vært et viktig aspekt ved studien. Det interessante er å se om det foreligger sammenhenger mellom virksomheters oppfatning og engasjement for bærekraft, og om dette har noen påvirkning for hvordan revisor arbeider med bærekraft i oppdraget hos den aktuelle kunden.

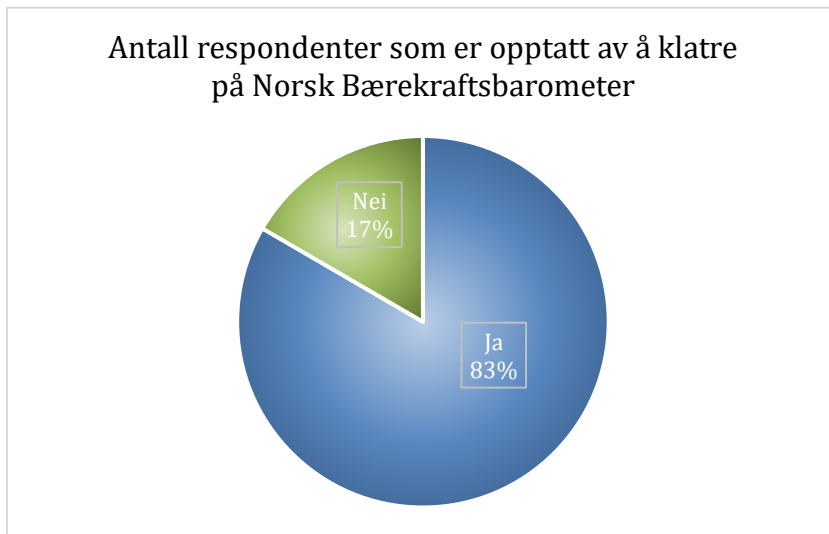
4.1.1 Holdninger om bærekraft

Spørsmålet som stilles er hva respondentene tenker når de hører ordet bærekraft. Respondent A uttaler at *«bærekraft handler om å gi jorda tilbake i samme stand som vi fikk den, eller aller helst i bedre stand»*. Respondent B sin oppfatning er at *«verdiskapning og levestil har gjort at vi har tært på alle ressursene. Det er på tide at vi betaler tilbake»*. Respondent D og E går mer i dybden på selve definisjonen av bærekraft som sikter seg til den tredelte bunnlinjen, hvor det miljømessige, sosiale og økonomiske står i fokus. Respondent E hevder at *«bærekraft handler om FNs klimamål, og hvordan vår virksomhet kan ta del av disse målene i vår daglige virksomhet»*. Respondent D uttaler henholdsvis at *«bærekraft for vårt selskap handler om å identifisere både risikoer og påvirkninger. Dette går på både miljø, men ikke minst det sosiale, i tillegg til selskapsstyringen og det finansielle»*.

Det stilles videre et oppfølgingsspørsmål om hva respondentene tenker er den største fordelen med å investere i bærekraft. To av respondentene hadde svært ulike formeninger om spørsmålet. Respondent F uttaler at *«det er jo kundeperspektivet. Det er jo mange kunder som er opptatt av det i dag»*. Respondent E uttaler imidlertid at verdien handler mye om hvilken virksomhet de ønsker å være. Det uttales at *«ved å sette fokus på bærekraft, underbygger vi vårt ønske om å være aktive i forhold til FNs bærekraftsmål. Så er det å gjøre dette til langsiktig verdiskapning»*. Alle respondentene er virksomheter med en topp 150 plassering på Norsk Bærekraftsbarometer 2021. På spørsmålet om dette er noe som er viktig for virksomheten, oppgir flere respondenter, med unntak av en respondent, at det er en klar målsetning å klatre på barometeret. Respondent E uttaler at *«vi bruker barometeret som en ekstern måling på hvordan markedet oppfatter oss»*. Respondent F har motsatt formening og uttaler at vedkommende ikke har noen tanker om barometeret. At respondent E og F har ulike oppfatninger av bærekraft og hvilken verdi det har, blir interessant å se for hvordan virksomhetene og revisor jobber sammen om bærekraft i revisjonsoppdraget i drøftelsen.

Funnene om holdninger til bærekraft vitner om at virksomhetene har en klar formening om hva bærekraft er og hvor viktig det er for samfunnet at alle bidrar. Vi ser at mye av fokuset legges på globale mål, slik som å kutte CO₂-utslipp, samt velge klimanøytrale energikilder og å redusere svinn. Å være med på kåringen i det årlige bærekraftsbarometeret til BI, er noe 5 av 6 respondenter verdsetter høyt. Det blir videre interessant å se om disse holdningene bidrar

til om det jobbes med bærekraft i det aktuelle revisjonsoppdraget, og hvilken rolle revisor spiller for arbeidet med bærekraft i virksomhetene.

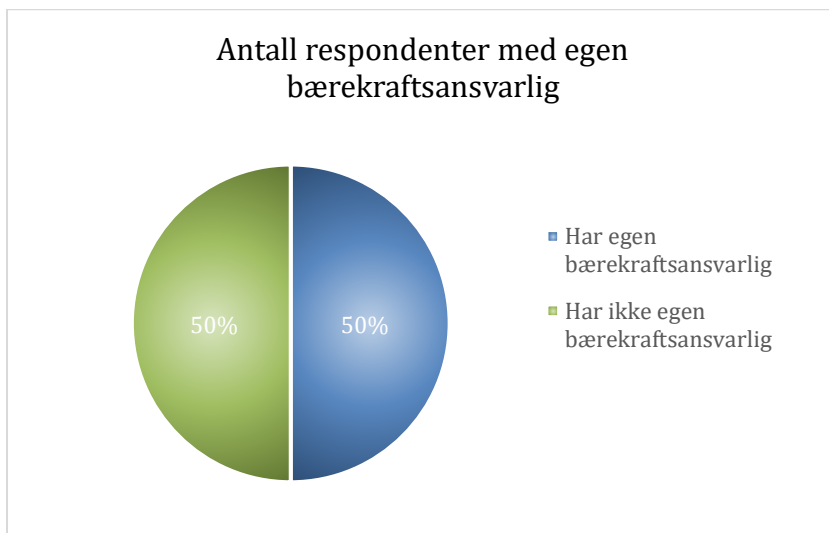


Figur 6: Antall respondenter som er opptatt av å klatre på Norsk Bærekraftsbarometer

4.1.2 Hvordan virksomhetene jobber med bærekraft

Respondent A uttaler at vedkommende er ansatt som bærekraftsansvarlig, og fører dette ansvaret alene: *«det er min jobb å gi signaler om hvilke områder det skal satses på, og deretter må alle gjennomføre det»*. Respondent B og C oppgir at de i dag ikke har en egen bærekraftsansvarlig, men at dette er noe som jobbes med i hele organisasjonen. Som virksomhetens CFO, føler respondent B et sterkt ansvar for å integrere bærekraft som en del av visjonen og forretningsideen. Respondent D har egen bærekraftsansvarlig, og oppgir at bærekraft er noe som jobbes med bredt over alle avdelinger av virksomheten, både i business development, innkjøp og HR. I virksomheten til respondent F jobbes det derimot kun med bærekraft i avdelingen for innkjøp og logistikk i inneværende år. Det tolkes at dette kan endres i fremtiden, da respondenten uttaler at *«vi jobber med rullerende årsplaner der bærekraft er et temaene»*. Respondent E oppgir at de har en egen ansatt med det overordnede ansvaret for bærekraft. Vedkommende er den som planlegger og implementerer handlinger. Respondenten er derimot kritisk til virksomheten sitt eget arbeid og sier at *«bærekraft er noe vi har jobbet lenge med, men det er veldig lang modningstid. Det har et fokus, men det er mye prat. Fra å konkretisere og faktisk gjøre bærekraft til en naturlig del av virksomheten, der har vi nok en jobb å gjøre fremover»*.

Hvordan de ulike respondentene strukturerer sitt arbeid med bærekraft i virksomheten, kan være med på si noe om hvem som er i kontakt med revisor om bærekraft. Her ser vi flere ulikheter. Noen av virksomhetene har egne bærekraftsansvarlige, mens andre oppgir at dette ansvaret hovedsakelig ligger på ledelsen.



Figur 7: Antall respondenter med egen bærekraftsansvarlig

4.2 Kundens oppfatning av revisor

I studien ønsker vi å danne oss en forståelse av kundens oppfatning knyttet til revisors rolle som pådriver for bærekraft i norske virksomheter, herunder om revisor er med på å drive kunden i en bærekraftig retning. For å kunne besvare denne problemstillingen, er det viktig å kartlegge hvilket forhold virksomhetene har til sin revisor, både generelt og i arbeidet med bærekraft. Vi har sett nærmere på hvor ofte hver virksomhet har kontakt med revisor, hvem som initierer til kontakt og om revisor oppleves som proaktiv. Til slutt presenteres funnene som sier noe om hvilken oppfatning kunden har av revisors kompetanse på bærekraft, og om det gis råd om bærekraft på det nivået som forventes.

4.2.1 Forholdet til revisor

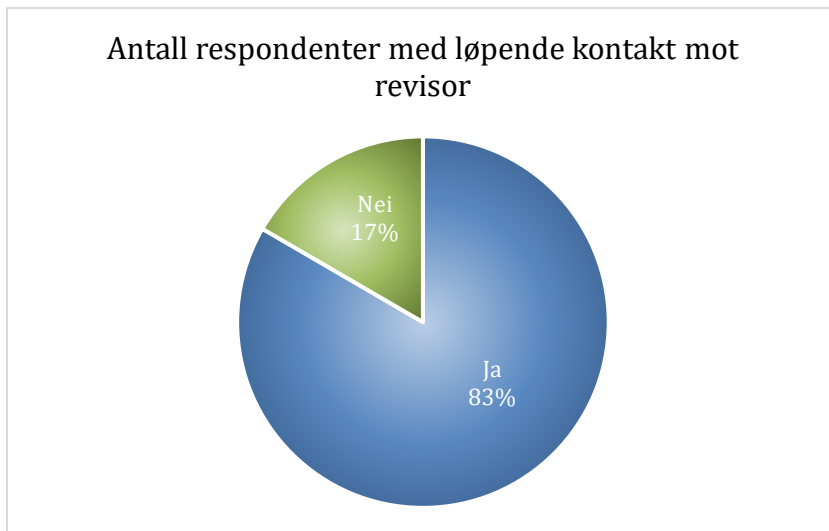
Det første spørsmålet som stilles er hvilket forhold respondenten har til revisor. Respondent B uttaler at «*det er bra og vi har generelt sett gode samtaler med revisor. Dere er muligens litt tidlig ute, og jeg vet ikke om jeg kan forvente noe mer rundt området bærekraft nå. Vi lærer og de lærer*». Respondent C uttaler følgende «*Veldig bra. Det har alltid vært bra og det er*

viktig at det er bra». Respondent D sier «bra, de forstår selskapet og kommer med mange gode tips og triks». Respondent F er også fornøyd med sin revisor. Forholdet beskrives som «veldig godt samarbeid og gjensidig tillit».

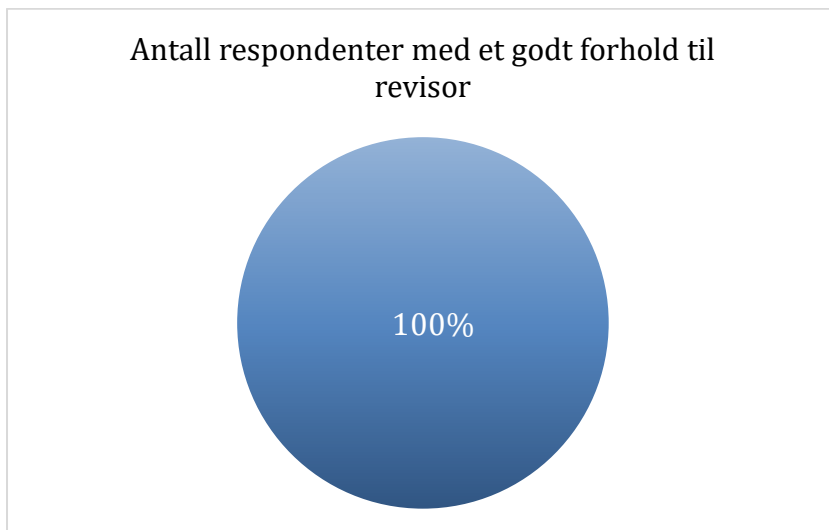
På spørsmålet om de opplever at revisor har god kjennskap til deres virksomhet og bransje, svarer samtlige respondenter at dette er tilfellet. Tre av respondentene hadde ytterligere kommentarer. Respondent D ønsker å trekke frem at «vår revisor har brukt mye ressurser på å sette seg inn i vår bransje, og har utarbeidet gode analyser av bransjen for å yte best mulig revisjonstjeneste». Respondent E legger også til at «det er en viss utskifting i revisjonsteamet som reviderer deres virksomhet, men vårt revisjonsselskap likevel er flink til å sikre kontinuitet i arbeidet. Så det er alltid god kompetanse hos revisor og revisjonsteamet». Dette kommer også frem hos respondent F, som uttaler at «vi er fornøyde med måten revisjonsselskapet hele tiden klarer å sikre god kompetanse innad i revisjonsteamet, selv om vi vet at det tidvis er utskiftninger».

Videre ser vi små forskjeller på spørsmålet om hvor ofte virksomhetene er i kontakt med sin revisor. Flere svarer at de har løpende kontakt med revisor gjennom året. Respondent E uttaler at de også har hatt kontakt med revisor på høsten i forbindelse med forskjellige møter. Respondent C kommer her med en interessant uttalelse «vi har ganske løpende kontakt, men mest på vårparten. Revisor er en aktiv medspiller. Det er dårlig bruk av revisor hvis man bare prater med revisor en gang i året». Unntaket er respondent A som opplyser om at de kun har kontakt med revisor 2-3 ganger i året.

Funnene vitner om at virksomhetene generelt sett har et godt forhold til revisor. Kundene opplever at revisor har god kjennskap til bransjen, og at det foreligger jevnlig kontakt. Det blir videre interessant om å se om dette forholdet er med på å påvirke om virksomhetene velger å bruke revisor som en relevant samarbeidspartner om bærekraft, eller om det benyttes andre aktører.



Figur 8: Antall respondenter med løpende kontakt mot revisor



Figur 9: Antall respondenter med et godt forhold til revisor

4.2.2 Revisors generelle proaktivitet

Spørsmålene som stilles er om respondentene opplever at revisor er proaktiv, og på hvilke områder de bruker revisor mest. Respondent B og F uttaler at de for det meste bruker revisor når det kommer til problemstillinger rundt skatt, regnskap og corporate governance.

Respondent C uttaler at «*jeg bruker de aktivt som en sparringspartner og medspiller på vanlige økonomifunksjoner-utfordringer, corporate governance utfordringer, finans, analyse og regnskapsmessige problemer. Så det er nesten 360 grader*». Respondent F uttaler at de bruker revisor mest på regnskap, skatt, fisjoner og fusjoner, men ingen rådgivning utenom dette. Respondent D er den eneste som oppgir at de har brukt revisor innen bærekraft. «Vi

brukte revisor som fasilitator ved vesentlighetsanalysen vår, der vi skulle definere områder innen bærekraft. Det også en del kontakt i forbindelse med EU-taksonomien. Det er jo et vanvittig hav av regler og å navigere seg i om dagen, så jeg skal ærlig innrømme at vi trengte hjelp på dette».

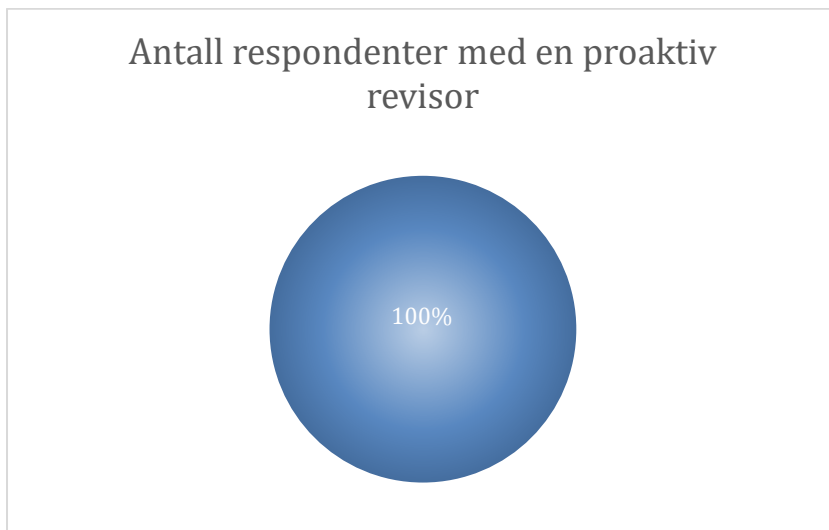
På spørsmålet om respondentene opplever at revisor er proaktiv er samtlige samstemte om at dette er tilfellet, og at revisor har vært flink til å tilføre virksomhetene mye kunnskap.

Respondent D uttaler at *«vi har vært veldig positivt overrasket over den kompetansen de har tilført oss»*. Respondent F uttaler at *«ja, de er proaktive på områder som utfordrer oss. Når GDPR kom, var de veldig i forkant når de jobbet med oss, og det likte vi godt»*. Respondent C er også svært fornøyd med revisors proaktivitet og uttaler at *«revisor vi har nå er flink til å være proaktiv. Og det vil være alfa omega for revisjonsbransjen videre. De som ikke klarer det, kommer mest sannsynlig til å tape kampen»*.

Hvilke områder virksomhetene bruker revisor mest på, og i hvilken grad revisor oppleves som proaktiv er med på å kartlegge situasjonen i dag, samt hvilke potensiale som finnes. Funnene viser at respondentene bruker revisor aktivt innenfor flere områder, mens for noen gjelder det kun på bestemte områder. 5 av 6 virksomheter som opplever at de har en proaktiv revisor uttaler at revisor tilfører virksomheten mye kunnskap. Det er i midlertidig kun en respondent som nevner at de bruker revisor aktivt innen bærekraft. Området som nevnes er hjelp til problemstillinger rundt bærekraftsrapporteringsrammeverket GDPR. Om dette skyldes at respondentene ikke er klar over at revisor besitter kunnskap om bærekraft, eller om det er andre grunner, kommer vi nærmere inn på i diskusjonen. Ettersom revisor generelt sett er proaktiv, er det interessant å se om virksomhetene kunne brukt revisor mer på tjenester innen bærekraft dersom de var klar over at revisor besitter denne kunnskapen.



Figur 10: Antall respondenter som opplever at revisor har god kjennskap bransjen



Figur 11: Antall respondenter med en proaktiv revisor

4.2.3 Revisors arbeid med bærekraft i revisjonsoppdraget

Det første spørsmålet som stilles er hvilke inntrykk respondentene har av revisors kunnskap og arbeid med bærekraft i revisjonsoppdraget. Spørsmålet skaper stort engasjement, og vi får frem flere delte meninger. Respondent A er en av de som har klareste formening om hva revisor har gjort for dem innen arbeidet med bærekraft. Det uttales at *«bærekraft har aldri blitt nevnt i møtene engang. Hos oss i dag ser vi null kunnskap. Dette kan jo tyde på at det er mange andre temaer og problemstillinger som er viktigere for revisor å jobbe med. At bærekraft rett og slett ikke er høyt nok oppe på agendaen enda for revisorene. Vi synes det er helt merkelig at revisor ikke er på ballen for allerede 5 år siden. Nå kommer det flere*

rapporteringsstandarder, og da er det viktig for oss å ha en revisor som kan svare lett ut og gjøre det forståelig.». Respondent B er også kritisk til hvordan revisor arbeider med bærekraft i deres oppdrag. Virksomheten jobber selv godt med bærekraft, og føler at revisor kommer med utdatert informasjon. Det uttales at *«Nei, revisor jobber ikke med bærekraft i oppdrag hos oss. De skjønner at de må lære seg dette, men frontlinja har ikke blitt lært opp i bærekraft, så her må det til et stort kompetanseløft. De vet jo at de må komme dit»*. Videre hevder respondent B at revisor er for sent ute med å gi informasjon, og at revisor ikke er flink nok til å lese seg opp på informasjon fra instanser, slik som Finanstilsynet.

Respondent C, E og F har liten formening om hvordan revisor jobber med bærekraft i deres oppdrag, ettersom de ikke har brukt revisor på arbeid knyttet til bærekraft. Her blir det nevnt at inntrykket er at revisor ikke har noe kunnskap om bærekraft, og at det er noe som jobbes lite med. Vi ser likevel et ønske om endring fra respondent C. Det uttales at *«vi har ikke brukt revisor innen bærekraft per i sagt, men når det er sagt, så er det litt urettferdig. Jeg var på et seminar med revisor og det ble pratet mye om grønn bærekraft»*. Respondent D er den eneste som er positivt til revisors arbeid med bærekraft i deres oppdrag. Her blir revisors kunnskap, kompetanse og støtte trukket frem. Det uttales at *«Revisors arbeid med bærekraft hos oss er veldig bra. De er gode sparringspartnere på spørsmål vi har i forbindelse med vårt bærekraftsarbeid. I ethvert firma så er det ofte endel stridigheter rundt temaer som for eksempel bærekraft som man ikke har helt kontroll på. Der må jeg si at jeg har fått utrolig god støtte av revisor, som har tatt det opp med styret, ledelsen og i revisjonskomitéen»*.

På spørsmålet om hvilke aktive steg revisor tar i arbeidet med bærekraft finner vi splittede oppfatninger. Respondent C, E og F uttaler at revisor ikke gjør noe som helst. Respondent A hevder også at det ikke har blitt tatt noen aktive steg, men har en klar formening om hva som burde gjøres. Det uttales at *«hadde revisor vært litt på ballen kunne han/henne kanskje spurt om å få snakke med virksomhetens bærekraftsansvarlig, CFO og resten av økonomiavdelingen»*. Respondent B er blant dem som er mest kritiske til revisors arbeid med bærekraft i deres oppdrag. Det uttales at *«revisor gjør ingenting, bortsett fra å komme med formaliteter som vi i stor grad har fanget opp selv»*. Respondent D opplever derimot revisor som svært aktiv, og nevner at revisors samarbeid på bærekraft er godt. Det uttales at *«de kommer med en del tips og informasjon som er viktig for oss. Vi har en god dialog på for*

eksempel bærekraftsrapportering, og ser sammen på hvordan i kan forbedre oss. Jeg vil kalle dette et godt samarbeid».

Funnene sier noe om hvordan det jobbes med bærekraft i revisjonsoppdrag i dag, og hvilke aktive steg revisor tar i arbeidet med bærekraft i revisjonsoppdraget. Vi en tydelig trend da 5 av 6 virksomheter er samstemte på at revisor ikke tar noen aktive steg. Dette er sammenfallende med at det oppleves at revisors kunnskap om bærekraft er dårlig.



Figur 12: Antall respondenter som opplever at det jobbes med bærekraft i revisjonsoppdraget

4.2.4 Revisors evne til å initiativ knyttet til arbeid med bærekraft

Spørsmålene som stilles her er om revisor gir råd om bærekraft uoppfordret og om disse er på det nivået som forventes. I tillegg har vi undersøkt hvordan virksomhetene stiller seg til de nye lovverkene knyttet til bærekraft som kommer, og om dette er noe de har pratet med revisor om. Spørsmålene stilles som oppfølgingsspørsmål til hvordan revisor arbeider med bærekraft i revisjonsoppdraget. Funnene er med på å si noe om hvem som tar initiativ til problemstillinger rundt bærekraft. Dette er avgjørende for å besvare problemstillingen for hvilken rolle revisor spiller i arbeidet med bærekraft i norske virksomheter, ettersom vi får kartlagt hvem initiativet ligger hos.

På spørsmålet om revisor gir råd og veiledning om bærekraft uoppfordret, ser vi en klar trend. Respondent A, B, C, E og F er de som tidligere har vært negative til revisors arbeid med

bærekraft, og dette sammenfaller med at de opplever at initiativet ligger hos revisor. Det uttales fra respondent E at *«vi har ikke fått noe hjelp eller pratet med revisor ved at de uoppfordret har tatt opp problemstillinger rundt bærekraft, og det er litt rart»*. Videre uttaler respondent B at *«de har utfordret oss på enkle ting innen bærekraft, men dette har ikke kommet uoppfordret, men tenk om vi hadde fått en revisor som var god på dette og som synes dette var kjempegøy. Ikke sant, da hadde vi sittet å prata om dette»*. Respondent F uttaler at *«vi får ingen uoppfordret råd om bærekraft, men hadde de nevnt noe om bærekraft til meg, så er dette noe jeg kunne tatt med meg inn i ledergruppa for å diskutere»*. Respondent D hevder derimot at initiativet er delt, og at de sammen med revisor har workshops om bærekraft. Det uttales at *«det er flere ganger vi har invitert dem på møter om for eksempel taksonomien. De kommer også med en del benchmarking fra hvordan andre selskapet i samme bransje gjør det, så vi er veldig fornøyd nok en gang»*. Øvrige respondenter er derimot negative til dette arbeidet. Respondent C, E og F kan ikke uttale seg om hvordan dette arbeidet har foregått, ettersom det er ikke-eksisterende. Det uttales videre fra respondent A at *«bærekraft har aldri blitt nevnt i møtene en gang»*. Respondent B uttaler at *«Nei, revisor jobber ikke med bærekraft i oppdrag hos oss, men de skjønner at de må lære seg dette»*.

De neste årene kommer det flere nye lovkrav i forbindelse med bærekraft. Taksonomien, bærekraftsrapportering, åpenhetsloven og offentliggjøringsforordningen er noe av det som tidligere har blitt nevnt i teorien. På spørsmål om hvilke tanker respondentene har rundt de nye lovverkene som kommer, og om revisor har vært en samtalepartner her, ser vi splittede meninger. Respondent C uttaler at *«disse lovverkene er der nok mer som en vakthund enn for å skape noen særlige verdier»*. Respondent E uttaler at revisor ikke har informert de om dette, men at en advokat i samme kompetansehus har gjort det. Respondent F har ikke hatt kontakt med revisor angående de nye lovkravene, men ser en potensiell mulighet til å prate med revisor om dette. Det uttales at *«vi henger litt bakpå her. Men det kunne vært naturlig å prate med revisor. For oss blir det jo helt ekstremt hvis vi bare leser lovene, så vi kunne gjerne fått info om hva dette betyr for oss. Revisor har jo praksis fra andre virksomheter, så vi kunne nok lært litt der»*. Respondent D har derimot løpende kontakt med revisor om kommende lovkrav.

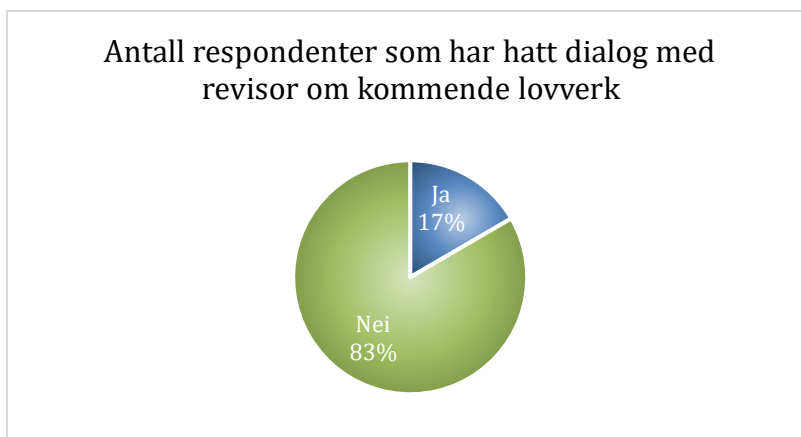
Til slutt stilles spørsmålet om de rådene som gis er på det nivået som forventes. Ettersom respondent A, C, E, F hevder at revisor ikke har tatt noen aktive steg innen bærekraft, ei heller kommet med uoppfordret råd, konkluderer de med at svaret er nei. Respondent B uttaler her at

«nei, det er på et så grunnleggende nivå at dette er ting vi allerede vet». Respondent D er den eneste som har vært positivt til revisors arbeids med bærekraft så langt, og er også fornøyd med nivået på de rådene som gis. Det uttales at «Definitivt fornøyd. Totalt sett føler jeg at de er på det nivået de skal være på. Jeg mener at revisor har bidratt for oss her».

Funnene tyder på at flere av respondentene mener at initiativet ligger hos revisor, men at dette er ikke-eksisterende. Respondentene har et ønske om at revisor skal bli flinkere til å ta opp problemstillinger rundt bærekraft, og flere stiller seg uforstående til at dette ikke har skjedd enda. 5 av 6 virksomheter hevder at råd knyttet til bærekraft ikke kommer uoppfordret, og flere er samstemte om at det derfor ikke gis råd på det nivået som forventes. Respondent D er den eneste som er tilfreds med revisors initiativ. Det synes å være en to-veis kommunikasjon hvor både revisor og kunden er flinke til å prate om problemstillinger rundt bærekraft.



Figur 13: Antall respondenter som opplever at revisor har gitt uoppfordret råd og veiledning om bærekraft



Figur 14: Antall respondenter som har hatt dialog med revisor om kommende lovverk

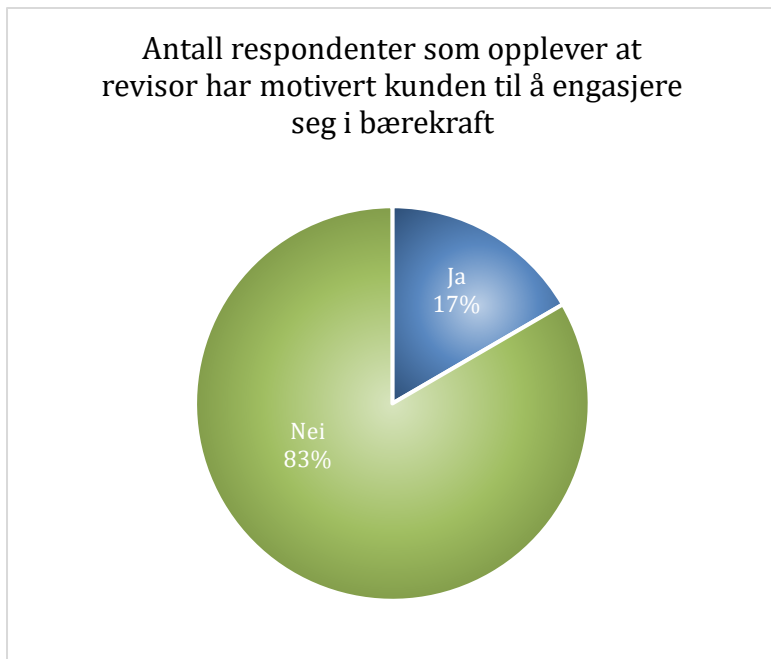
4.2.5 Revisor som pådriver for å arbeide med bærekraft hos kundene

Formålet med spørsmålene i dette tema, er å undersøke om respondentene opplever at revisor i noen grad har bidratt til å motivere kundene til å engasjere seg i arbeid med bærekraft. En stor del av dette innebærer å informere kunden om fordeler og ulemper, men samtidig være flink til å sette bærekraft på dagsorden i revisjonsoppdraget. Det stilles også spørsmål om respondentene mener at revisor har vært med på å drive de i en bærekraftig retning.

Det første spørsmålet som stilles er om kundene opplever at revisor har informert dem om fordeler og ulemper ved å engasjere seg i bærekraft. Respondent A, E og F uttaler at dette ikke har vært et tema i det hele tatt. Respondent C hever imidlertid at dette har blitt nevnt av rådgivningsteamet de bruker eksternt, men ikke av revisor. Respondent B uttaler at de har et eget metodisk verktøy for å kartlegge muligheter og trusler ved bærekraftsarbeid. Det uttales at *«vi har et eget metodeverk, men opplever ikke at det er revisor som tar dette opp. De er ikke med i denne diskusjonen, men mulig dette er noe som kommer»*. Respondent D er den som har hatt den beste oppfatningen av revisors arbeid med bærekraft i revisjonsoppdraget. Også på dette spørsmålet er de fornøyd med revisor: *«ja, fordeler og ulemper er noe som er et tema. For det er jo ikke alle tiltak som er lønnsomme, men de kan jo være veldig nødvendige, så dette informerer de om. De informerer også om kommende lovverk, og forteller oss om fordelene ved å rigge seg til tidlig i forhold til dette. Jeg føler de er veldig påkoblet for å styre denne informasjonen til beslutningstakerne våre»*.

På spørsmålet om respondentene opplever at revisor har vært med på å drive de i en bærekraftig retning, svarer 5 av 6 respondenter konstant nei. Respondent F uttaler *«overhodet ikke»*. Respondent B mener at svaret er klart nei, og at de selv driver arbeidet med bærekraft, men at revisor prøver å løpe etter. Det uttales at *«jeg skal ikke si at det er dårlig av revisor direkte, men jeg tror det skyldes at vi er litt bedre enn de, for å si det sånn»*. Igjen er det kun respondent D som stiller seg positiv til dette spørsmålet. Det uttales at *«ja, vår revisor er med på å drive oss i en positiv retning, og inntrykket mitt er at dette er noe de gjør i stor grad»*.

Funnene tyder på at flere respondenter mener at revisor ikke har motivert virksomhetene til å arbeide med bærekraft, og at revisor ikke har vært med på å drive virksomhetene i en bærekraftig retning så langt. Unntaket er respondent D, som hele veien har vært positiv til revisors arbeid med bærekraft i sitt revisjonsoppdrag.



Figur 15: Antall respondenter som opplever at revisor har motivert kunden til å engasjere seg i bærekraft

4.3 Begrensninger

Ved kartleggelsen av hvilken rolle revisor spiller i arbeidet med bærekraft i virksomheter i det norske markedet, sett fra et kundeperspektiv, er det også viktig å få en forståelse av hva som eventuelt begrenser kundene fra å bruke revisor i sitt arbeid med bærekraft. En økt forståelse rundt dette vil kunne hjelpe revisjonsbransjen til å møte kundenes behov på en bedre måte. I tillegg kan bevisstgjøring være med på at virksomheter ser muligheter de ellers ikke ville sett.

4.3.1 Begrensninger for å bruke revisor aktivt innen bærekraft

Spørsmålet som stillers er om det foreligger noen begrensninger for å bruke revisor i arbeidet med bærekraft. Funnen viser flere interessante opplysninger. Flere nevner umiddelbart at uavhengigheten er problematisk. For oss ble det videre viktig å presisere for respondentene at de skulle svare på spørsmålet med utgangspunkt i at revisor holder seg uavhengig og innenfor lovlig rådgiving. Dette for å se om det er andre faktorer som begrenser virksomhetene fra å bruke revisor knyttet til arbeidet med bærekraft.

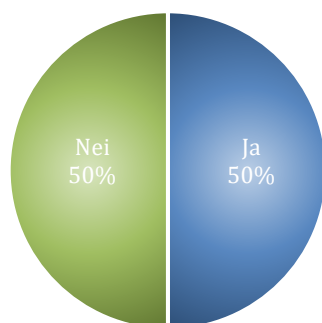
Respondent A uttaler at det i tillegg til uavhengighet, også handler om revisors nivå av

kompetanse. Det uttales at *«det må være uavhengigheten jeg tenker på først. Ellers er jo ikke akkurat kompetansen alltid så veldig god, så det er det jeg tenker først på!»*

Respondentene B beskriver mangelen på følgende måte: *«ellers er jo ikke akkurat kompetansen alltid så veldig god, så det er det første jeg tenker p.»*. Pris er også en begrensning for respondenten, da det trekkes frem at prisene for å se over nøkkeltall ikke tilsvarer det de betaler for. Det uttales at *«for å være helt ærlig så ble jeg litt småforbannet når jeg så prisene de tok på de få nøkkeltallene vi har på miljø. Men de kan jo ikke ta flere dagers årsverk for å se over relativt få nøkkeltall om bærekraft. Selv du og meg hadde gjort det på noen få timer. Og spesielt når kunnskapen de har er såpass dårlig. Vi skal ikke sitte og lære de opp! Det gidder ikke jeg å betale for»*. Respondent C uttaler her at *«begrensninger for meg? Nei, nei, nei. Begrensningen per nå er egentlig kompetansenivået til revisor. De har ikke kunnskap nok slik det er i dag»*. Respondent D nevner også kostnader, men at det ikke nødvendigvis er en ulempe. Det uttales at *«kostnader er et eksempel. Det kan være lurt å bruke revisor siden han allerede er her. Vi ser ikke på det som en ulempe med kostnader altså, for selv om det er dyrt, så er det ofte billigere og bedre enn å involvere enda en ekstern part.»* Respondent E hevder på sin side at dette er en kost-nyttevurdering. Det uttales at *«nei, ingen begrensninger fra vår side. Det er bare en ren kost-nytte-vurdering. Så sånn sett, hvis kunnskapen og hjelpen vi får er for dårlig i forhold til hva vi betaler for, så er jo kunnskapen en begrensning»*.

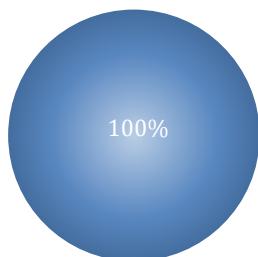
Det fremkommer flere interessante faktorer som er med på å begrense norske virksomheter fra å bruke revisor i arbeidet med bærekraft. Uavhengighet nevnes av samtlige, men gitt at uavhengigheten opprettholdes, er revisors kunnskap, pris og egeninteresse begrensninger.

Antall respondenter som mener at pris er en begrensning



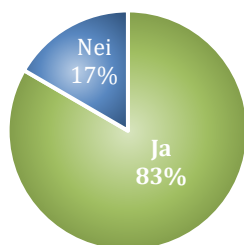
Figur 16: Antall respondenter som mener at pris er en begrensning

Antall respondenter som mener at uavhengighet er en begrensning

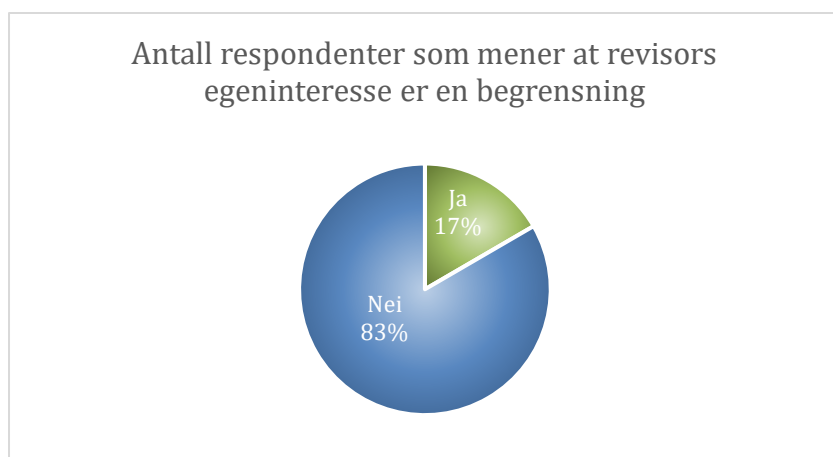


Figur 17: Antall respondenter som mener at uavhengighet er en begrensning

Antall respondenter som mener at revisors kompetanse er en begrensning



Figur 18: Antall respondenter som mener at revisors kompetanser er en begrensning



Figur 19: Antall respondenter som mener at revisors egeninteresse er en begrensning

4.3.2 Tap av muligheter og løsninger på begrensninger

Gitt begrensningene som nevnt i 4.3.1, ble det naturlig å spørre respondentene om dette ville føre til tap av muligheter. Det som siktes til er at virksomheter som engasjerer seg i bærekraft, kan skape konkurransefortrinn. Dersom kundene opplever at de ikke får tilstrekkelig hjelp til problemstillinger rundt bærekraft grunnet overnevnte begrensninger, kan dette medføre tap av muligheter.

På det spørsmålet om begrensningene medfører tap av muligheter for kundene, fant vi delte meninger. Respondent A uttaler at jobben som bærekraftsansvarlig blir vanskeligere ved at revisor ikke løfter det, og at det er med på å bremse og begrense respondentens virksomhet. Respondent B er av samme oppfatning, og uttaler i tillegg at de går glipp av vesentlige muligheter ettersom at revisoren deres ikke utfordrer dem nok på vanskelige problemstillinger rundt bærekraft. Respondent E hevder at muligheter kan gå tapt, men at de i møtene med ansvarlig revisor, har en innarbeidet rutine der det stilles spørsmålet «er noe glemt?». Dette for å eventuelt komme inn på problemstillinger knyttet til for eksempel bærekraft. Videre uttaler respondent F at de går glipp av muligheter dersom ikke revisoren verken har interesse eller kompetanse, og trekker frem et eksempel: «det er jo uheldig at vi er litt bakpå med nye regler knyttet til bærekraft og da kan det fort bli veldig hastverk og lappverk for å raske sammen noe som akkurat er innafor lovverket typisk et halvår før det blir gjeldende. Så helt klart, hvis de hadde vært litt på ballen så hadde jo prosessene blitt bedre. Dette er et tap av mulighet, slik vi ser det». Respondent C og D opplever i midlertidig ingen begrensninger som de ser at kan føre til tap av muligheter. Respondent C uttaler her at «per nå finnes ikke noen regler som sier at jeg må levere stort på bærekraft. Da forventer jeg heller ikke at revisor

leverer på det. For regelverket er liksom vaktbikkja på dette. Så, ingen regelverk er lik ingen forventning fra vår side.»

På spørsmålet om hva som kan være løsningen på begrensingene uttaler respondent A at det kan være fornuftig å legge seg på en lavere pris enn for eksempel en jurist, og tror at det vil åpne seg et mulighetsrom dersom revisorbransjen gjør det. I tillegg er respondenten opptatt av at revisor øker sin kompetanse på bærekraft, samt gir tydelige tilbakemeldinger på helt konkret hva virksomheten deres bør gjøre og ikke gjøre. Det uttales at *«De må først og fremst øke kompetansen! Dersom revisor kommer inn og sier at dette, dette, dette og dette skal dere rapportere på, så blir det mye lettere med en gang og mer nyttig for oss i stedet for sånne store og pompøse strategier. Dra det ned og gjør det fint å jobbe med, for det blir det ikke gjort i stor nok grad. Så her ligger alt i revisors hender for å lykkes med dette arbeidet. Både for å tjene mer penger, og å hjelpe virksomhetene i en bærekraftig retning»*. Respondent B er også opptatt av at prisen som revisorene tar, må gjenspeile de mottatte ytelsene som kundene får. Slik oppleves det ikke i dag. Det finnes derfor muligheter for å bruke andre aktører på problemstillinger rundt bærekraft. Respondenten uttaler likevel *«Men revisor sitter på mye god kunnskap, så i fremtiden så tror jeg vårt firma kunne gått til et annet revisjonsselskap og brukt dem som rådgivere. Det tror jeg så absolutt. Og som revisor ville jeg absolutt forsøkt å ta dette markedet, for det er mye penger i det.*

Respondent E hevder at løsningene på begrensingene kan være todelt. Det uttales for det første at *«det kan godt være de har kunnskapen om bærekraft, men da må de jo selge den inn og å informere om at de har den kunnskapen»*. For det andre uttaler respondent E at de har inntrykk av at revisorene tenker at det er andre avdelinger innad i deres revisjonsfirma som heller skal ta jobben med temaet bærekraft ute hos kundene. Respondent E er tydelig på at revisor burde hatt dette som en del av temaene de skal innom ved enhver revisjon, der de henviser til en intern avdeling i deres eget selskap, dersom de ikke kan svare på spørsmålet selv. Respondent C uttaler at det ikke kan forventes stort av revisor, ettersom det ikke er obligatoriske krav knyttet til bærekraft som de må forholde seg til per dags dato. Det finnes derfor få løsninger på begrensingene, men likevel en mulighet hos revisor. Det poengteres at det er revisors evne til å skape verdier for kunden utenfor eventuelle krav. Det uttales at *«fra revisors side har det ikke kommet noe veldig verdiskapende. Men det er jo eventuelt det revisor kunne hjulpet oss med»*. Respondent F er tydelig på at løsningen er at deres revisor må

hjelpe med problemstillinger knyttet til bærekraft mer aktivt, og hevder at det ikke er ønskelig å bli uoppfordret tilbudt hjelp av et annet revisjonsselskap. Det uttales at *«dersom et random revisjonsselskap hadde tilbudt oss hjelp med bærekraft så synes jeg det hadde vært helt merkelig egentlig. Det ville jeg ikke takket ja til uansett. Det måtte kommet fra revisoren vår i så fall. Jeg får selgere på døra hver dag, så da ville jeg bare blitt irritert tror jeg»*.

Respondentene trekker videre frem flere aktører på spørsmålet om det er andre de kunne tenke seg å bruke på problemstillinger rundt bærekraft. Både respondent A, C, D og F trekker frem tilgangen på egne interne ressurser. Enten i form av en avdeling i deres virksomhet eller andre interne ressurser innad i konsernet. Respondent F uttaler at dersom de skulle brukt andre enn sine interne ressurser eller revisor, ville de benyttet seg av en jurist. Respondent B får god hjelp med bærekraft av en bransjeledende aktør innenfor deres bransje, mens respondent E ville brukt bærekraftsavdelingen til revisjonsselskapet som de allerede benytter seg av.

Funnene viser at respondentene ser på mulighetene for konkurransedyktig pris, økt kompetanse og økt interesse som løsninger på de ulike begrensningene. Dersom andre enn revisor skal brukes i arbeidet med bærekraft trekkes det frem interne ressurser, andre bransjeaktører, jurister eller bærekraftsavdelingen til det revisjonsselskapet de allerede benytter.

4.4 Fremtidens revisor

Dersom revisor skal etterkomme Revisorforeningens strategi om å integrere bærekraft som en fast del i alle revisjonsoppdrag, er det viktig å kartlegge hvordan virksomhetene ser for seg det ideelle samarbeidet, og hvilken kompetanse som blir viktig de kommende årene.

4.4.1 Etterspurt kompetanse i fremtiden

Spørsmålet som stilles er hvordan respondentene ser for seg at samarbeidet med revisor vil være i fremtiden, rettet mot hvilken kompetanse de mener blir viktig at revisor besitter. Dette er spørsmål som engasjerer respondentene, og flere har tydelige formeninger. Respondent F og D er de som er mest klare formeninger om at revisor både må inneha god kunnskap om de nye lovkravene, da de kommer til å etterspørre hjelp på dette området. Respondent F uttaler at *«jo mer regelstyrt det blir med disse nye lovkravene, jo mer vil det bli integrert i revisjonen»*.

Det er viktig at revisor skjønner virksomheten vår, slik at de kan hjelpe oss med hvordan dette blir for oss». Respondent D hevder at deres virksomhet er godt forberedt på hvilke krav kommer fra EU, men at de også forventer at revisor er med på å samarbeide her. Det uttales at «når kravene fra EU kommer, slik som CSRD, må vi jobbe veldig tett med revisor, så det kommer nok til å kreve en del fremover».

For respondent E blir det viktig at revisor innehar den kompetansen som blir etterspurt, og at kompetansen er til stede nå. Kompetansen er ikke solgt inn av revisor, og da er det naturlig at virksomheten henvender seg til andre aktører om tematikken. Kompetansen det siktes til er metode. Med dette menes at virksomheten ønsker en metode for implementering og rapportering, herunder hvordan man inkluderer bærekraft i de målene og forretningsplanene virksomheten har i dag. Dette gjelder både på kort og lang sikt, hvor revisor må hjelpe til med utvelgelse. Det uttales at «i og med at lovkravene vil bli en naturlig del av vår virksomhet, tror jeg at dette kommer til å stå langt fremme i panna hos revisor også. Det er viktig at det utvikles en metode. Den dagen det kan brukes til å skape verdi i form av kroner og ører, kommer slikt til å få mye større betydning. Dette er fordi når økonomien kommer inn i bilde, at det blir økt fokus».

Respondent B er tydelig på at revisor må ha god faglig kompetanse innen bærekraft, slik at det blir spennende å diskutere med revisor. A og C har ingen klare formeninger om nøyaktig hvilken kompetanse som vil bli etterspurt, men at fokuset på bærekraft vil medføre at hele økonomifunksjonen får nye kompetansekrav.

Funnene tyder på at respondentene har klare forventninger om hva revisor må bidra på i de kommende årene, og hvilken kompetanse som det blir viktig at revisor besitter. I neste delkapittel går vi nærmere inn på viktigheten av at revisor engasjerer seg i bærekraft.

4.4.2 Viktigheten av at revisor engasjerer seg i bærekraft

Spørsmålet som stilles er hvor viktig respondentene mener det er at revisor integrerer bærekraft som en naturlig del av revisjonsoppdraget. Respondent B og C hevder at dette er viktig, men har ingen kommentar utover det. Respondent D hevder derimot at dette er svært viktig, og uttaler at «det er alfa omega for revisor å implementere bærekraft i revisjonsoppdrag, og de som ikke gjør dette kommer til å miste kunder tror jeg». Respondent

A mener også at dette er avgjørende, og uttaler følgende *«de revisorene som klarer å være tidlig ute nå og pushe virksomhetene sine på bærekraft, vil jo skaffe revisor et helt nytt arbeidsområde. Det er så mange som kjemper om virksomheters gunst nå for å hjelpe med bærekraft. En dyktig revisor som er fremoverlent burde være på ballen her»*. Respondent E og F hevder at det er litt viktig, men at det ikke er avgjørende. Det uttales henholdsvis at *«det er litt viktig, og revisor burde ha dette som en integrert del av sitt oppdrag, bare for å ha vært gjennom det,»* og *«viktigheten er midt på treet kanskje. Jeg synes ikke at bærekraft er kjernevirksomhetens deres, men hvis de kunne ha støttet oss mer på bærekraft, så hadde det vært fint»*.

Videre stilles det spørsmål om revisors kunnskap og engasjement rundt bærekraft er en avgjørende faktor ved valg av revisor. Her mener flere respondenter at bærekraft er en del av elementene som vurderes. Respondent C uttaler at *«For meg som kjøper av revisors tjenester, er det viktig at revisoren representerer flere fagfelt enn bare revisjon. Det er helt uaktuelt for meg å velge en lokal dude som bare kan finansiell revisjon. Jeg må ha hele pakken, og det inkluderer også bærekraft»*. Respondent D er også enig i at kompetanse om bærekraft er en avgjørende faktor. Det uttales at *«ja, det er et av flere viktige områder dersom vi skulle sett etter ny revisor, og det burde være viktig for alle selskaper. Hvis man svarer nei på dette spørsmålet, så må man gå en runde med seg selv»*. Respondent E og F er samstemte om at bærekraft er viktig, men at det er andre ting som er mer viktig ved valg av ny revisor. Det som nevnes er god kompetanse på det finansielle, fagkunnskap på skatt, kompensasjonsordninger og IT-sikkerhet.

Funnene tyder på at respondentene har ulike formeninger om viktigheten av at revisor integrerer bærekraft som en fast del av revisjonsoppdraget. For noen er det en avgjørende faktor ved valg av revisor, mens andre hevder at det er andre faktorer som spiller en større rolle.



Figur 20: Antall respondenter som mener at revisors kunnskap om bærekraft er viktig for valg av revisor

4.5 Oppsummering

I dette delkapitlet oppsummeres hovedfunnene i korte trekk. Under temaet bærekraft, ser vi at samtlige respondentene har en klar formening om hva bærekraft er, og at det i stor grad fokuseres på globale bærekraftsmål. Vi ser også at Norsk Bærekraftsbarometer verdsettes høyt blant respondentene, da flere har som mål å klatre på barometeret. Videre har halvparten av respondentene en egen bærekraftsansvarlig. Funnene gjort under tema «kundens oppfatning av revisor», viser at forholdet til revisor generelt er godt hos alle respondentene, og at det oppleves at revisor har god kjennskap til virksomheten og dens bransje. Revisor oppleves som proaktiv, men tar i liten grad aktive steg for å arbeide og motivere med bærekraft, noe flere respondenter ønsker at revisor skal initiere til. Det jobbes kun med bærekraft i 1 av 6 revisjonsoppdrag, og flere hevder at bærekraft er noe som ikke er nevnt av revisor i det hele tatt.

Ved undersøkelse av mulige begrensninger, viser funnene at dette handler om uavhengighet, revisors kunnskap, pris og revisors egeninteresse for bærekraft. Mer konkurransedyktig pris, økt kompetanse og økt egeninteresse hos revisorer nevnes som løsninger på begrensningene, og vi ser at respondentene blant annet bruker interne ressurser eller andre eksterne ressurser dersom andre enn revisor skal brukes i arbeidet med bærekraft. Respondentene har videre klare forventninger til hvilke kompetanse som blir viktig i fremtiden, og hevder at det blir

avgjørende at revisor er proaktiv med å integrere bærekraft i revisjonsoppdrag. For flere vil dette være en avgjørende faktor ved valg av revisor.

4.6 Revisjonsselskaper

I dette delkapittelet tar vi for oss uttalelsene til de to revisjonsselskapene som har deltatt i studien. Formålet er å skaffe en bedre forståelse av hvordan revisjonsbransjen oppfatter deres egen rolle som pådriver for bærekraft i det norske markedet. Det er viktig å understreke at funnene herfra kum skal være med på å tilføye informasjon til problemstillingen, og at svarene fra revisjonsselskapene ikke skal settes opp mot svarene fra virksomhetene. Funnene kan derfor ikke brukes til å besvare på problemstillingen, men opplysningene kan være med på å øke forståelsen rundt hvordan det jobbes med bærekraft i revisjonsoppdrag. Funnene kan også bidra til ideer til videre forskning.

Det blir ikke foretatt en systematisk gjennomgang av alle intervju spørsmålene, da det kun er den mest vesentlige informasjonen som blir trukket frem. Intervjuguiden som ble brukt er vedlagt i oppgaven. Spørsmålene som stilles har mye til felles med spørsmålene som stilles til virksomhetene, men med en annen vinkling.

4.6.1 Revisjonsselskap 1 – Respondent G

Respondenten som intervjues er partner og bærekraftsansvarlig i revisjonsselskapet.

Innledningsvis blir det spurt om hva respondenten tenker når vedkommende hører ordet bærekraft. Dette er viktig å kartlegge for å se om revisjonsselskapene og kundene deler den samme oppfatningen. Det uttales at *«dette handler om at vi ikke må etterlate jorden på et dårligere sted enn da vi kom, og at dette handler om hvordan vi utnytter ressurser, ettersom at dette må gjøres på en bærekraftig måte»*.

På spørsmålet om hvordan deres revisorer jobber med bærekraft ute hos kunden, hevdes det at det ikke jobbes likt i alle oppdrag, og at grunnen til dette avhenger av både virksomhetens størrelse og revisors kompetanse i det aktuelle oppdraget. Det uttales at *«de store børsnoterte selskapene har gjerne intern kompetanse på bærekraft, og da er vår rolle nå, og fremover, å holde disse selskapene oppdatert på hva som skjer. På mindre selskaper vil mange bli truffet av disse kravene etter hvert, og da fungerer man gjerne mer som en rådgiver. Ikke minst ønsker vi å være en relevant samtalepartner»*. Funnet her er sammenfallende uttalelsene fra

respondent D som er det eneste børsnoterte selskapet i utvalget. De oppgav at de har gode interne ressurser på bærekraft og at revisor er flink til å komme med uoppfordret råd og veiledning.

Revisor jobber sammen med kunden for å implementere kommende krav som skal rapporteres på. Det jobbes med å få dette inn i strategier og prosesser, slik at det behandles som et forretningsområde. Arbeidet kan likevel begrenses i form av at revisor ikke har kompetansen til å jobbe med bærekraft i oppdraget alene, fordi det ofte mangler praktisk erfaring, slik som for eksempel bærekraftsrådgivere har. Dette er sammenfallende med funnene fra virksomhetene, da flere respondenter hevder at en begrensning fra å bruke revisor mer aktivt innen arbeid med bærekraft, er mangel på kompetanse. Dette er imidlertid noe respondenten tror kommer til å endre seg drastisk de neste årene, da det i større grad kommer til å handle om å verifisere ikke-finansiell informasjon. Det uttales at *«metodikken for revidering av ikke-finansiell informasjon vil være mye av det samme, men man trenger en helt annen forståelse for å gjøre vurderinger. Jeg tenker at det blir en fantastisk mulighet for revisjonsbransjen, da dette nærmest blir servert på et sølvfat. Vi må sørge for at vi har en robust organisering og kompetanse til å kunne håndtere og ta dette markedet»*. For å sørge for en slik kompetanseøkning jobbes det mye med intern kursing, samt at bærekraftstematikken inkluderes i onboarding-prosessen for nyansatte. Det planlegges også å sende flere revisorer på formelle utdanningsprogram innen bærekraft. Dette er noe som etter planen skal komme, og respondenten uttaler at Revisorforeningen har vært på ballen med å informere om planene.

På spørsmålet om hvem respondenten mener tar initiativ til å prate om bærekraft i revisjonsoppdraget ligger hos, uttales at *«her er det sikkert forskjeller, men mitt inntrykk er at vi oftere tar initiativ, fordi vi ser markedsmuligheter. Mange steder begynner virksomheter å skjønne at ESG er viktig, fordi vi har sådd et frø over lengre tid»*. Noen aktive steg revisorene gjør for å være på ballen, er å vise kundene hva de som er best in class på bærekraft gjør, og hvordan dette påvirker oppmerksomheten fra interessenter som kunder, ansatte og investorer. Respondenten hevder videre at initiativet også handler mye om egeninteresse og selvtilliten til revisor for å snakke om problemstillinger rundt bærekraft. Det uttales at *«vi lærer og får erfaring. Jeg vil si vi blir bedre og bedre, men vi har definitivt noe å gå på»*. Selv om initiativet kommer mye an på type kunde, er respondenten tydelig på at de som revisjonsselskap har et stort kollektivt ansvar om å formidle bærekraft gjennom

revisjonsoppdragene. Det uttales at *«vi har et enormt ansvar og en ekstremt viktig rolle for å oppdra kundene og legge en felles standard for problemstillinger rundt bærekraft. Dette skal gjøres med mist like god kvalitet som vanlig revisjon, da høyt kvalitetsfokus er helt avgjørende for at folk skal ha tillit til denne informasjonen»*.

På spørsmålet om hva som kan være en begrensning fra å bruke revisor mer aktivt på områder innen bærekraft, hevder respondenten at dette i hovedsak kan knyttes til uavhengighet og revisors kunnskap om bærekraft. Det uttales at *«den klart største begrensningen er at kundene nok ikke opplever at revisor har kompetanse eller interesse til å følge det opp. Mange søker også ekstern hjelp for å ikke få problemer med uavhengigheten»*. Uttalelsen er sammenfallende med funnene fra samtlige respondenter. I tillegg nevnes det at pris kan være en betydelig faktor, og at det kan føre til at revisjonsselskapene utkonkurreres av mindre aktører som profilerer seg på bærekraft. Det uttales at *«vi tar ikke lavere timespris på ESG enn på andre ting. Mange børsnoterte selskaper har for eksempel en policy på hvor stort beløp de faktisk kan bruke på valgt revisor utenom den vanlige revisjonen»*. Noe kunden derimot kan utfordre revisor mer på er å stille spørsmål til hva de nye lovene og reglene knyttet til bærekraft har å si for kundens virksomhet, og hva de burde gjøre for å forberede seg frem til lovene trer i kraft.

På spørsmål om respondenten mener at revisor er en pådriver for bærekraft i norske virksomheter i dag, uttales det *«jeg tror nok vi har en del å gå på, men jeg vil likevel svare ja på det. Og så må jeg legge til at jeg tror dette blir bedre og bedre i årene som kommer»*. Videre uttaler respondenten at det er viktig at kunden også viser initiativ, fordi mangelen på oppfølging kan være at kunden ikke har vært nok konkret til revisor. Dette kan føre til at kunden opplever hjelpen som dårlig, og søker heller andre interne eller eksterne kilder for råd og veiledning. Respondenten kommer avslutningsvis med en tydelig oppfordring: *«kommunikasjon er nøkkelen! Krev mer av revisor og vær tydelig på hva du ønsker»*.

4.6.2 Revisjonsselskap 2 – Respondent H

Respondenten vi intervjuet fra revisjonsselskapet er ansatt som partner, og har det overordnede ansvaret for bærekraft. Dersom revisor og kunden skal samarbeide om problemstillinger rundt bærekraft, er det først og fremst viktig at de deler samme oppfatning av hva bærekraft betyr og viktigheten av å engasjere seg i dette. Respondenten trekker her

frem at bærekraft for dem handler om elementene i den triple bunnlinjen, herunder det miljømessige, det økonomiske og det sosiale aspektet.

På spørsmål om hvordan deres revisorer jobber med bærekraft ute hos kunden, uttaler respondenten at de ønsker å ha bærekraft som en naturlig del av sin kultur i revisjonsoppdragene, og at dette er i fokus på alt de gjør. I tillegg er de åpne for å tilpasse seg og ta lærdom av det de ser er aktuelt ute hos kunden. Det uttales at *«revisorene våre er jo ute for å gjøre en revisjon av årsregnskapet nå, og da kan de se hva som er utsiktene innen bærekraft, og hva som er trenden. Gjennom samtaler om for eksempel bærekraftsrapporter, kan revisor komme inn på andre tema knyttet til bærekraft som igjen kan føre til at kunden tar mer bærekraftige valg»*. Det er i hovedsak revisor som har ansvaret for følge opp problemstillinger rundt bærekraft som oppstår ute i revisjonsoppdragene, men dersom kompetansen ikke strekker til, vil de henvende seg til rådgivere fra bærekraftsavdelingene internt i revisjonsselskapet deres. Videre setter revisjonsselskapet stort fokus på å øke kompetansen om bærekraft for revisor ved å ansette flere med ESG-kompetanse, samt jobbe for å spre denne kompetansen innad i selskapet.

Respondenten hevder videre at initiativet til å prate om bærekraft ofte avhenger mye av hvilken kunde det jobbes med. Det er naturlig at et stort selskap i større grad vil bry seg om bærekraft, og på den måten får det større betydning. Revisorene forholder seg imidlertid ikke til en fast plan for å implementere bærekraft. Det uttales at *«Vi har ingen mal når vi starter på et revisjonsoppdrag, men bærekraft vil likevel være en naturlig del av oppstartsmøtet. Jeg skulle ønske jeg kunne si at alle revisorene våre jobber mye med bærekraft, men jeg tror egentlig ikke det. Det er nok mer integrert i oppgaver som allerede jobbes med, for eksempel at det nevnes at dette og dette skjer de kommende året og hvilken betydning det har for kunden»*. Respondenten hevder videre at det likevel er ekstremt viktig at revisor gjør kunden oppmerksom på at bærekraft er et område revisor besitter kunnskap på. Det uttales at *«revisor skal løfte initiativet i alle selskaper, og spesielt med kunder over 50 ansatte»*.

Når det prates om hvilke muligheter kunden har til å bruke revisor innen bærekraft, nevnes det at revisor må kunne benyttes til å si noe om hvilke lovkrav som kommer fremover. Det uttales at *«dette er revisors arena for å skinne»*. De nye reguleringene er mange, og derfor er det viktig at revisor besitter kunnskap om dette. Respondenten uttaler her at *«jeg vil tro at*

med den endringen som kommer nå med tanke på nye lover, kommer det til å endre revisors rolle drastisk». Status på nøyaktig hvordan det arbeides med bærekraft ute hos kundene i dag er noe uklart, da respondenten trekker frem at de har veldig mange kunder av ulik størrelse. Det tydeliggjøres likevel at det er her revisor har mulighet til å vise sin kompetanse på bærekraft.

På spørsmål om hva som kan begrense virksomhetene i å bruke revisor mer aktivt i problemsstillinger rundt bærekraft, trekker respondenten frem uavhengighet og pris. Det uttales at *«det som begrenser er jo hva kunden ønsker at revisor skal gjøre. I tillegg avhenger det av at revisor har den kompetansen som trengs. Revisor er heller ikke gratis, så dette kan være en faktor»*. Det trekkes videre frem at begrensningen knyttet til kompetanse handler om at endringene rundt lovkravene for bærekraft skjer så fort at revisor ikke klarer å henge med.

Avslutningsvis blir det spurt om respondenten mener at revisor er en pådriver for bærekraft i norske virksomheter i dag. Det uttales at *«på en skala fra 1-10, vil jeg si 5, men jeg tror at dette er veldig personavhengig. Altså hvilken relasjon revisor har til kunden osv., men vi i bransjen har nok mye mer å gå på her»*. Selv om respondenten erkjenner at det er forbedringspotensialer, er de likevel klar over at bransjen besitter et kollektivt ansvar for å bidra til at næringslivet arbeider for en grønn omstilling.

5. DISKUSJON

Frem til nå har vi presentert kundenes oppfatning av revisors arbeid med bærekraft i revisjonsoppdraget. Dette er viktig for å forstå hvilken rolle revisor spiller for virksomheter i det norske næringslivet, samt hvilke begrensninger som finnes fra å bruke revisor aktivt med arbeid innen bærekraft. I dette delkapitlet diskuteres de tre forskningsspørsmålene som videre skal gi grunnlag for å belyse og gi en konklusjon på studiens problemstilling. I diskusjonen anvendes funnene, samt teori og tidligere forskning.

5.1 Forskningsspørsmål 1 - Hvordan opplever norske virksomheter at revisor jobber med bærekraft i sine oppdrag?

Formålet med dette forskningsspørsmålet er å kartlegge hvordan kundene selv opplever at revisor jobber med bærekraft ute i revisjonsoppdraget. Funnene er interessante for å sammenligne hvordan det faktisk jobbes med bærekraft mot at Revisorforeningen i 2019 lanserte en strategi om å integrere bærekraft som en fast del av alle revisjonsoppdrag. Spørsmålene som ble stilt gjennom dybdeintervjuene knyttet seg til bærekraft og hvordan kundene opplever revisors initiativ og kunnskap, samt om revisor har informert kundene om de nye lovkravene som kommer, og hva det har å si for kunden. Videre ønsket vi å kartlegge hvor viktig det er for kunden at revisor integrerer bærekraft i revisjonsoppdragene, og hvordan de ser for seg utviklingen av dette arbeidet om 5 år. For å kunne koble flere aspekter til problemstillingen, ønsket vi i tillegg å undersøke hvordan kunden opplever revisor generelt, på hvilke områder de bruker revisor mest aktivt på og hvor hyppig kontakten er.

I Aalund-rapporten fra 2019 fremkommer det at kundene opplever den personlige kjemien med revisor som meget tilfreds. På dette området scorer revisor på 4,5 av 5 mulige. Funnene i denne studien stemmer godt overens med funnen i rapporten, da alle seks respondentene oppgir at de generelt sett er fornøyd med revisor. Respondentene uttaler her at forholdet alltid har vært bra, at revisor forstår virksomheten og bransjen godt, og at samarbeidet innebærer gjensidig tillit. Dersom kundene skal kunne bruke revisor som en relevant sparringspartner rundt bærekraft, er det helt avgjørende at det ligger et godt forhold til grunn. Dette støttes av funnene i studien til Ismail (2006), hvor det kom frem at revisjonsklienter som er fornøyd med revisjonstjenestene, også vil benytte andre tjenester fra samme revisjonsselskap.

Revisor skal først og fremst bekrefte innholdet i årsrapporten, men kan også brukes som en rådgiver og samtalepartner innenfor flere områder. Som grunnlag for drøftelse i dette forskningsspørsmålet, tas det utgangspunkt i revisorforeningens modell (figur 3) om hvilke oppgaver revisor kan foreta for å integrere arbeid med bærekraft i revisjonsoppdraget hos kunden. I modellen vises det til handlinger som bevisstgjøring av risikoer og muligheter, hjelp med prioritering gjennom materialitetsanalyser, etterspørring av bærekraftstrategier, samt måling og rapportering av bærekraftsrapporter. Funnene i denne studien viser at flere av respondentene hevder at revisor ikke jobber innenfor noen av områdene som oppgitt i modellen. 5 av 6 respondenter er samstemte om at revisors arbeid med bærekraft i revisjonsoppdraget omtrent er fraværende, da dette er et tema det ikke prates mye om. Det skyldes i hovedsak at revisors initiativ omtrent er ikke-eksisterende, noe som medfører at kundene ikke har vært klar over at revisor besitter kompetanse om bærekraft. Hva som kan være andre årsaker til dette diskuteres nærmere under forskningsspørsmål 3 om begrensninger. Revisjonsselskapene hevder på sin side at grunnen til mangelen på initiativ er at revisor ikke har kunnskap og selvtillit nok til å ta dette opp i revisjonsoppdraget. Dette støttes av funnene i studien til Silvola et. al (2021) hvor det kom frem at revisorene ikke har ekspertise innen ikke-finansiell informasjon. En av grunnene for dette ble diskutert i O'Dweyers (2011) sin studie hvor det ble illustrert hvor vanskelig det er for revisorene å transportere tankeganger og metodikk fra finansiell revisjon til ikke-finansiell.

Et interessant funn er at en av respondentene skiller seg signifikant ut, da det hevdes at revisor jobber med flere av områdene i deres revisjonsoppdrag. Revisor har både vært delaktig i kartlegging av risiko og muligheter, vært flink til å informere om kommende lovkrav, og i tillegg vært en viktig samtalepartner for kunden innen bærekraft. Det kan spekuleres i om årsaken skyldes at respondenten er den eneste som er notert på Oslo Børs, da store selskaper etter regnskapsloven § 3-3 c, er pliktet til å redegjøre for samfunnsansvar. En annen mulig årsak kan være at revisoren deres har god kunnskap og egeninteresse om bærekraft. Grunnet utvalgsstørrelsen kan dette imidlertid ikke generaliseres for alle respondentene i studien.

En stor del av revisors arbeid med bærekraft i revisjonsoppdragene er å informere kundene om de kommende lovverkene. Dette ble spesielt påpekt i en artikkel fra Revisorforeningen, hvor de hevder at revisor må fungere som en rådgiver for de nye lovreguleringene, slik at kunden kan gjøre gode økonomiske vurderinger. Funnene viser at det kun er en av seks

respondenter som har løpende kontakt med revisor knyttet til dette. Det interessante er at den aktuelle respondenten er tydelig på at initiativet ligger hos begge parter. En måte å sikre at bærekraft blir et tema gjennom revisjonen, er at de i løpet av høsten arrangerer workshops sammen med revisor. Dette gjør at både kunden og revisor vet hva som kommer i fokus i løpet av selve revisjonen. Øvrige respondentene oppgir at de ikke har satt seg særlig inn i problemstillingen rundt de nye lovkravene eller at det er andre aktører enn revisor som har informert om dette.

Når funnene sammenlignes med revisorforeningen sin modell for hvilke aktiviteter revisor kan engasjere seg i, ser en tydelig trend der revisor jobber med bærekraft i mindre grad enn hva vi forventet, gitt alt fokuset bærekraft har i revisjonsselskapene. En overvekt av respondentene er enig i dette, da de opplever arbeidet som fraværende. Dette tyder på at Revisorforeningen sin strategi ikke er godt implementert, sett fra kunden sitt perspektiv og hvordan kunden selv opplever dette arbeidet. Revisjonsselskapene tar selvkritikk for at det jobbes for lite med bærekraft i revisjonsoppdraget, men hevder at de internt jobber godt for å bli bedre på dette. Samarbeidet med Revisorforeningen er bra, og de er klar over at de sammen med resten av bransjen har ansvaret for det «kollektive løftet» mot et grønnere næringsliv. Det er likevel stor avstand fra plan til handlinger, og revisjonsselskapene innrømmer her at de ikke har en god nok strategi for hvordan bærekraft skal integreres fast i alle revisjonsoppdrag.

Ettersom en overvekt av respondentene opplever at arbeidet med bærekraft i revisjonsoppdraget er fraværende, kan det konkluderes med at norske virksomheter opplever at revisor jobber lite med bærekraft i revisjonsoppdraget.

5.2 Forskningsspørsmål 2 - I hvilken grad motiverer revisor til å arbeide med bærekraft i norske virksomheter?

Formålet med forskningsspørsmålet er å kartlegge i hvilken grad revisor motiverer kunden til å arbeide med bærekraft. Revisjonsbransjen øker sin satsning på bærekraft i takt med det økende fokuset på bærekraft som vi ser i dagens samfunn. Det vil derfor være interessant å se hvordan dette arbeidet oppleves blant revisjonsselskapenes kunder. Flere tema ble belyst for å

skaffe den forståelsen som er nødvendig for å kunne trekke en konklusjon på forskningsspørsmålet. Spørsmålene som ble stilt under dybdeintervjuene, inkluderer problemstillinger rundt revisors grad av proaktivitet, evne til å motivere kundene, samt revisors initiativ og kunnskap om bærekraft.

På generelt grunnlag er alle respondentene enige i at deres revisor er proaktiv og flink til å tilføre virksomhetene mye kunnskap. Dette er sammenfallende med funnene fra Aalund-rapporten, som viser at revisor scorer høyt på den faglige dyktigheten. Funnene viser derimot ikke den samme proaktiviteten på bærekraft. Studien fra Silvola og Vinnari (2021) fant at revisorene fra the Big Four i Finland ikke hadde lykket med å skape et engasjement rundt bærekraftsrapportering. Revisorene hadde likevel lagt inn en stor innsats og tatt flere aktive steg for å fremme viktigheten av bærekraftsrapportering. Blant annet ved å publisere bærekraftsbarometer, etablerte personlige blogger og arrangerte rapporteringskonkurranser. Funnene fra studien vår viser derimot det motsatte. Vi ser en overvekt av respondentene som uttaler at revisor ikke tar noen aktive steg for å motivere virksomhetene i arbeidet med bærekraft. Hele fem av seks respondenter er samstemte om dette. Det fremkommer av revisorlovens kapittel 9, at formålet med revisjon å bekrefte at årsregnskapet oppfyller gjeldende lovkrav og ikke inneholder vesentlig feilinformasjon. Etersom bærekraft foreløpig ikke er lovfestet, kan dette være en forklaring på hvorfor revisor ikke tar noen aktive steg for å motivere virksomheter i arbeidet med bærekraft. Ifølge revisorforeningen sin strategi, er tanken at revisor skal sette bærekraft på dagsorden ved å ta initiativ til samtaler rundt bærekraft, slik at bærekraft får et større fokus.

Hos begge revisjonsselskapene som intervjues, har bærekraft vært et stort fokus. De hevder at revisorene tar aktive steg ovenfor kunden i form av å informere om hva som er «best in class» og hva bærekraft betyr for kundenes interesser. Forklaringen på spriket mellom virksomhetenes oppfatning, og Revisorforeningens strategi og revisjonsselskapenes egen oppfatning, tyder på at det også her er et gap mellom ord og handling. Dette er en omstilling i revisjonsoppdraget som tar tid. En forklaring på spriket kan være at revisors egeninteresse og selvtillit på området bærekraft spiller en viktig rolle. Revisjonsselskapene oppgir her at de vet at de må forbedre seg med tanke på hvordan det jobbes med bærekraft i revisjonsoppdragene. Videre hevder de at prosessen med å skape endringer er godt i gang, og at det jobbes med å

øke den interne kompetansen på bærekraft. Blant annet jobbes det med intern kursing, slik at både eksisterende og nye ansatte får økt kompetanse på bærekraft.

En viktig del av å motivere kundene til å arbeide med bærekraft, er at revisor henvender seg med råd og veiledning uoppfordret. Aalund-rapporten fra 2019 viser at dette er noe revisor scorer dårligst på. Fem av seks respondenter i denne studien deler den samme oppfatningen av revisor. For å kunne skape en forståelse av hvorfor, er det viktig å se på revisors egeninteresse, ettersom bærekraft er noe revisor ikke er pliktet til å arbeide med i sine oppdrag. Kunnskap og kompetanse er også en viktige faktorer, dersom revisor uoppfordret skal tilby tjenester innenfor bærekraft. Det er nærliggende å anta at dette henger sammen med egeninteresse, og at bedre kunnskap og kompetanse vil føre til større interesse og vice versa. Uttalelser fra et av revisjonsselskapene tyder på at verken kunnskapen eller erfaringen ikke er på et tilfredsstillende nivå i dag, men at det jobbes for å forbedre dette.

En annen viktig oppgave revisor kan foreta for å motivere kundene til å arbeide med bærekraft, er å bevisstgjøre de på hvilke muligheter og risikoer som finnes ved å engasjere seg i bærekraft. Denne oppgaven er en del av Revisorforeningens modell som viser hvordan revisor kan hjelpe kunden med bærekraft (figur 3). Eccelles gjennomførte i 2014 en studie om effekten av bærekraft på virksomheters finansielle presentasjoner. Konklusjonen var at virksomhetene som engasjerer seg i bærekraft, utkonkurrerer de mindre bærekraftige. Ettersom revisor besitter en unik posisjon og er en relevant samtalepartner, er det ingen tvil om at revisor burde sette bærekraft på dagsorden og motivere kundene til å jobbe med dette, slik at kunden kan skaffe slike konkurransestrinn. Funnene fra studien vår er tydelige på dette området, da vi ser at det kun er en som opplever at revisor har informert om fordeler og ulemper ved å engasjere seg i bærekraft.

En av respondentene hevder at de får hjelp til bærekraft gjennom eksterne rådgivningsteam, og at revisor derfor ikke er involvert. Dette kan settes i sammenheng med hva et av revisjonsselskapene uttalte, hvor det ble sagt at arbeidet med bærekraft kan begrenses fordi revisor mangler praktisk erfaring slik som bærekraftsrådgivere har. Dette støttes av studien til Sethi et al., (2017) hvor det hevdes at revisjonsyrket kontra andre aktører, er blant dem som kommer dårligst ut på attestasjon av bærekraft, da de ikke har den samme evnen til å forstå problemstillinger rundt bærekraft, på lik linje som konsulenter med ekspertise.

En annen faktor som kan bidra til at kundene opplever økt motivasjon til å engasjere seg i bærekraft, er at revisor gir råd om bærekraft på det nivået som forventes. Funnene viser at kun 1 av 6 respondenter er fornøyd med sin revisor og hevder at rådene som gis er tilfredsstillende. Her trekkes revisors mangel på initiativ og kunnskap frem som årsaker. Funnene støttes av tidligere forskning gjennomført av Boiral, Heras-Saizarbitoria og Brotherlon i 2019, hvor revisjonsprofesjonen ble kritisert for manglende opplæring og kompetanse, noe som kan føre til at rådene som gis ikke er tilfredsstillende.

Det kan synes som at revisjonsbransjen ikke er helt der de selv ønsker å være.

Revisjonsselskapene har imidlertid en annen oppfatning, da målet er at arbeidet med bærekraft skal gjøres med minst like god kvalitet som vanlig revisjon. Det er tydelig at revisjonsbransjen i Norge er klar over at kunnskapsnivået er på et noe lavere nivå enn det burde være. Revisorforeningen i samarbeid imidlertid tett med de store revisjonsselskapene for å skape et kollektivt kunnskapsløft de kommende årene, slik at det antas at dette arbeidet vil forbedres, og at det etter hvert opprettes metoder. De har sammen lansert et tilbud de kaller «bærekraftsakademiet», som skal bidra til at revisjonsbransjen blir flinkere på bærekraft i revisjonsoppdraget. Basert på funnene under dette forskningsspørsmålet, kan vi konkludere med at revisor motiverer til arbeid med bærekraft i liten grad.

5.3 Forskningsspørsmål 3 - Hva begrenser norske virksomheter fra å bruke revisor i sitt arbeid med bærekraft?

Formålet med forskningsspørsmålet er å kartlegge hvilke begrensninger som foreligger for at kundene kan bruke revisor mer aktivt på problemstillinger rundt bærekraft. Det er tidligere nevnt at revisjonsselskapene jobber tett sammen med Revisorforeningen for å integrere bærekraft som en fast del av alle revisjonsoppdrag. Da funnene viser at kundene har en helt annen oppfatning, er det vesentlig å se nærmere på hvilke begrensninger som foreligger. Dette er nyttig for å skaffe en bedre forståelse av hvordan kundene tenker, samt om det finnes noen løsninger på begrensningene. Videre er det interessant å se om virksomhetene bruker andre ressurser ved problemstillinger knyttet til bærekraft, og hvorvidt virksomhetene tenker de går glipp av muligheter dersom det er begrensninger som gjør at revisor ikke brukes på

problemstillinger knyttet til bærekraft. Funnene viser at det spesielt er fire faktorene som går igjen. Disse er uavhengighet, kompetanse, interesse og pris.

Etter revisorlovens § 8-1 (2) fremkommer det at revisor skal være uavhengig. Dette innebærer at revisor både fremstår uavhengig og har holdninger og innstillinger som er uavhengige. Når det gjelder arbeidet med bærekraft i revisjonsoppdrag, har Revisorforeningen vært tydelige på at revisors rolle må endres til å bli en rådgiver innenfor bærekraft. Grunnet denne rådgiverrollen vil det kunne stilles spørsmål til uavhengigheten. Følgende problemstilling ble diskutert i studien til Boiral et al., (2019), hvor det hevdes at revisorer som gjennomfører både revisjonen og bærekraftsattestasjon kan risikere å miste sin uavhengighet. Funnene i denne studien tyder på at uavhengighet er en vesentlig begrensning, da dette er noe som trekkes frem av samtlige respondenter. For å skaffe en forståelse av hvor viktig det er at revisor opprettholder sin uavhengighet i forhold til rådgivning, er det verdt å trekke frem at revisjonsbransjen i løpet av årene har blitt utsatt for et uheldig lys, da flere finansskandaler knyttet til rådgivningstjenester har blitt avslørt. Eksempler er Enron, Worldcom og Parmalat. En annen viktig begrensning som trekkes frem av respondentene kan knyttes til kunnskap og kompetanse.

Tidligere studier har kritisert revisoryrket for manglende kompetanse innen bærekraft, og spesielt er dette rettet mot revisors kompetanse for å utføre attestasjon av bærekraftsrapporter. Boiral et. al (2019) hevder at profesjonen har manglende opplæring og kunnskap, og at den kompetansen som foreligger bygger på et for svakt faglig grunnlag. Utvalget i studien ble foretatt av en rekke internasjonale aktører som utfører bærekraftsattestasjon, inkludert revisorer fra de fire store. Funnene i studien viste at respondentene savnet et klart definert fagorgan med veletablerte regler og identitet. Det foreslås her at det opprettes globale instanser der fagpersoner går sammen om å utvikle en anerkjent profesjon, for eksempelvis at revisor går sammen med et konsulentfirma. Inntrykket er at denne situasjonen er annerledes i Norge, da Revisorforeningen fremstår som en sterk pådriver for å utvikle og sikre en relevant revisjonsbransje. Som nevnt er planen at de lanserer bærekraftsakademiet i løpet av våren 2022. Formålet er å få til et godt samarbeid med de fem store revisjonsselskapene i Norge, slik at kunnskap om bærekraft kan deles på tvers av selskapene.

For at revisor skal kunne øke sin kunnskap og kompetanse om bærekraft, foreslår Brydon (2019) at det burde opprettes en helt ny profesjon, kalt «corporate audit», som skal gjelde for revisorer med kompetanse innen IT og bærekraft. Funnene i studien vår bekrefter at dette er et ønske, da flere respondenter etterlyser klare metodeverktøy for kommende lovverk innen bærekraft, som vil påvirke deres virksomhet. Dersom revisor har manglende kunnskap for å utføre attestasjon av bærekraftsrapporter, er det også grunn til å tro at revisor har manglende kunnskap når det kommer til andre problemstillinger rundt bærekraft. En begrunnelse for mangelen fra et av revisjonsselskapene er at kompetanse på bærekraft handler om at endringene rundt lovkravene for bærekraft skjer så fort at revisor ikke klarer å henge med. Begge revisjonsselskapene hevder imidlertid at det jobbes godt med å øke revisors kompetanse på bærekraft internt. Tiltakene er blant annet at det fokuseres mer på kursing, samt at bærekraft er et viktig tema i onboarding-prosessen. At de fokuserer på å øke den interne kompetansen på bærekraft anses som svært viktig, da flere respondenter hevder at kunnskap og kompetanse om bærekraft er et viktig element som vurderes ved valg av revisor. Respondentene er tydelige på at de som kjøper av revisors tjenester, er avhengige av at revisor representerer flere fagfelt enn bare revisjon.

Videre trekkes pris frem som en mulig begrensning. I en studie gjort av Manson (2001), kom det frem at kundene verdsatte råd fra revisor, men bare dersom de er kostnadseffektivitet og praktiske. Bean (2016) hevder også at revisjonshonorarets størrelse har innvirkning for kvaliteten kundene forventer. Funnene fra studiene stemmer overens med våre funn, da vi ser at pris er en vesentlig begrensning for enkelte respondenter, og det i tillegg ikke foreligger en lavere timespris på ESG enn på andre ting. Kundene må her foreta en kost-nytte-vurdering om revisors råd og veiledning innen bærekraft kan tilføre virksomheten verdi, eller om honorarets størrelse setter begrensninger. Silvola et al., (2021) fant i sin studie at kunden forventer at revisor går inn med en konsulent rolle dersom de skal gjennomføre bærekraftsattestasjon. Funnene tydet på at kundene ønsker mer enn bare et stempel, da de heller vedsetter arbeid som er nyttig og som tar tid.

Det siste hovedfunnet innen begrensninger er kundenes og revisors egeninteresse for å arbeide med bærekraft. I en studie gjennomført av Beattie kom det frem at revisjonsklientene ser lite verdi i revisjon generelt (Beattie et al., 2001 s. 42). Det kan tenkes at kundene er mest konsentrert om det som må gjøres innenfor den lovfestede revisjonen, og at interessen for å

bruke revisor innen problemstillinger rundt bærekraft derfor er fraværende. Ettersom at funnene viser at kun 1 av 6 kunder bruker revisor aktivt innen bærekraft, kan en mulig forklaring være egeninteresse. Dette må ses i sammenheng med hva bærekraft betyr for de ulike virksomhetene. Funnene i denne studien tyder på at begrensningen om egeninteresse ligger mest på revisors side. Dette støttes fra revisjonsselskapene, ettersom det uttales fra et av revisjonsselskapene at den klart største begrensningen er at kundene opplever at revisor ikke har nok kompetanse eller interesse til å følge dette opp.

O'Dwyers (2011) hevder i sin studie at revisor har problemer med å transportere tankeganger og metodikk fra finansiell revisjon til bærekrafts rapportering. En av de største utfordringene knytter seg til det tekniske, grunnet det økende omfanget av kvalitativ informasjon. Om dette er tilfellet for revisjonsselskapene i Norge er uvisst, da vi ikke har funnet teknologi som en mulig begrensning.

Hvorvidt begrensningene medfører tap av muligheter, er respondentene uenige i. Noen hevder at når revisor ikke løfter fokuset på bærekraft, er det med på å bremse og begrense virksomhetens arbeid med bærekraft. Dette er mest rettet mot at revisor må være flink til å informere om kommende lovkrav, og hva det har å si for kunden, slik at kunden kan foreta gode økonomiske beslutninger. Konsekvensen er at det kan medføre tap av muligheter dersom revisor ikke utfordrer dem på vanskelige problemstillinger rundt bærekraft. Som løsning på begrensningene er respondentene samstemte på at revisors kunnskap og kompetanse først og fremst er det som må økes. I tillegg mener respondentene at revisor må være flink til å selge inn og informere om at de har den kunnskapen. Respondent A er tydelig på at dersom begrensningene kan løses, vil dette medføre noe stort for revisjonsbransjen. Det uttales at «*Revisor kan bli stjernen i denne historien hvis de tar den rollen*». Dette er sammenfallende med revisjonsselskapets oppfatning, og da respondent uttaler at «*dette er revisors arena for å skinne*».

Basert på funnene under dette forskningsspørsmålet ser vi at uavhengighet er en naturlig begrensning ettersom det fremkommer av loven. Videre er revisors kompetanse på bærekraft den største begrensningen. Pris er også en faktor, men har mindre påvirkning enn først antatt. Dersom hjelpen er nyttig, er finnes det også betalingsvillighet. Avslutningsvis ser vi at manglende egeninteresse fra revisor er en vesentlig faktor. Alle de overnevnte faktorene

stemmer godt overens med hva revisjonsselskapene i denne studien også har nevnt som mulige begrensninger. Det er delte meninger om hvorvidt disse begrensningene medfører tap av muligheter for kunden, men basert på våre funn kan det konkluderes med det er tilfellet for enkelte av respondentene.

6. KONKLUSJON

Formålet med denne studien var å besvare problemstillingen «*hvilken rolle revisor spiler i arbeidet med bærekraft i virksomheter i det norske markedet, sett fra et kundeperspektiv?*». For å kunne besvare problemstillingen, startet vi med å gjennomføre et grundig litteratursøk, hvor vi samlet inn relevant teori og tidligere forskning om tema. Dette førte til at vi endte opp med tre forskningsspørsmål, som skal bidra til å kunne besvare problemstillingen. Det vi ønsket å kartlegge er hvordan norske virksomheter opplever at revisor jobber med bærekraft i revisjonsoppdraget, i hvilken grad revisor motiverer kunden til å engasjere seg i bærekraft, og hva som begrenser kunden fra å bruke revisor mer aktivt på problemstillinger rundt bærekraft. Ut ifra overnevnte spørsmål, utviklet vi en intervjuguide med konkrete spørsmål. Disse ble stilt til et utvalg på seks respondenter, gjennom digitale dybdeintervju. I tillegg intervjuet vi to revisjonsselskap for å undersøke deres oppfatning av revisors arbeid med bærekraft i revisjonsoppdraget.

Teorien viste at bærekraft står i sterkt fokus, og at det vil komme flere lovkrav rundt rapportering på bærekraft, noe som vil påvirke flere virksomheter i Norge. De virksomheter som faller utenfor virkeområdet, vil likevel oppleve et press for å engasjere seg i bærekraft, da dette er noe omgivelsene krever i større grad. Tidligere studier viser at fokuset på bærekraft kan føre til at det oppstår nye «audit spaces», og at revisor må være forberedt på å ta dette markedet. At revisor engasjerer seg i å jobbe med bærekraft i revisjonsoppdraget, handler imidlertid om mer enn å bare bekrefte innholdet i bærekraftsrapporter. Som vist i figur 2, handler dette også om å bevisstgjøre kunden på muligheter og risikoer ved å engasjere seg i bærekraft, hjelpe til med materialitetsanalyser, samt å etterspørre bærekraftstrategier. I alt handler dette om å sette bærekraft på dagsorden, og være en relevant samtalepartner for kunden. Det er ingen studier som har sett på hvordan revisor jobber med bærekraft i selve revisjonsoppdraget, men revisjonsyrket blir kritisert for manglende kompetanse og opplæring på attestasjon av bærekraftsrapporter.

På bakgrunn av tidligere studier, gikk vi inn med en forventning om at det jobbes med bærekraft i revisjonsoppdraget til en viss grad, men at det fremdeles foreligger flere utfordringer, spesielt knyttet til revisors kompetanse på bærekraft. Det som gjorde temaet ekstra interessant for revisorer i Norge, er at Revisorforeningen i 2019 lanserte en strategi om å integrere bærekraft som en fast del av alle revisjonsoppdrag. Før vi startet på studien, hadde

vi en samtale med Revisorforeningen, hvor vi fikk et innblikk i hvilke tanker de hadde rundt denne strategien og hvordan de går frem for å nå ut til de største revisjonsselskapene. Vi fikk et inntrykk av de hadde et godt samarbeid, og at de sammen skulle lansere et nytt akademi for bærekraft. Dette skulle etter planen lanseres i løpet av våren 2022. Vi har sett fra tidligere studier at myndighetene og andre påvirkere har spilt en stor rolle for om revisor har engasjert seg i seg i bærekraft, herunder å promotere bærekraftsrapportering. Ettersom at Revisorforeningen spiller en viktig rolle, og er en representant for revisjonsbransjen i Norge, fikk vi et inntrykk av at arbeidet med bærekraft i revisjonsoppdrag i Norge kunne være annerledes og bedre enn det studier i andre land har vist.

Funnene knyttet til det første forskningsspørsmålet «*Hvordan opplever norske virksomheter at revisor jobber med bærekraft i sine revisjonsoppdrag?*», har gitt oss flere interessante innsikter. Samtlige respondenter hevder at revisor generelt sett er proaktiv, men at det jobbes lite med bærekraft i revisjonsoppdraget. En klar overvekt uttaler at revisor ikke har satt bærekraft på dagsorden, ved å for eksempel informere kunden om kommende lovverk som vil påvirke virksomheten. Flere av respondentene er tydelig på hva de ønsker av revisor, og at det forventes at revisor er mer på ballen. Flere hevder videre at det er helt avgjørende at revisor starter å engasjere seg i bærekraft i revisjonsoppdraget, da kompetanse om bærekraft vil være viktig for flere av virksomhetene ved valg av revisor. Revisorselskapene tar på sin side selvkritikk på dette området, da de vet at det ikke jobbes godt nok med bærekraft i revisjonsoppdraget. Det uttales at «*vi vet vi har en vei å gå*».

I studiens andre forskningsspørsmål, «*I hvilken grad motiverer revisor til å arbeide med bærekraft i norske virksomheter?*», viser funnene at en klar overvekt av respondentene opplever at revisor ikke tar aktive steg for å motivere kunden til å engasjere seg i bærekraft. Dette handler i hovedsak om at revisor henvender seg uoppfordret med både råd og veiledning. Flere respondenter hevder at initiativet ligger hos revisor, men at dette er fraværende. Dersom det har blitt gitt råd, hevder enkelte respondenter at disse uansett ikke ligger på det nivået som kan forventes. De respondentene som hevder at det ikke jobbes noe med bærekraft i revisjonsoppdraget, kan de heller ikke uttale seg om de rådene som er gitt, men de er tydelige på at revisor ikke har motivert kunden til å arbeide med bærekraft. Revisjonsselskapene er mener imidlertid at initiativet ligger hos begge parter, men at dette

kommer an på den enkelte revisor og hvor trygg han/henne føler seg med å arbeide med bærekraft i revisjonsoppdraget.

I studiens tredje forskningsspørsmål, «*Hva begrenser norske virksomheter fra å bruke revisor i sitt arbeid med bærekraft?*», ser vi at det spesielt er fire faktorer som begrenser respondentene fra å bruke revisor mer aktivt i arbeidet med bærekraft. De fire faktorene er uavhengighet, kompetanse, pris og revisors egeninteresse for bærekraft. Hva som kan være løsningen på begrensningene ble ikke nærmere undersøkt, da disse begrensningene i hovedsak ligger på revisors side. Dette blir kan derimot være et forslag til videre forskning. Funnene viser at kundene ser flere muligheter dersom begrensningene kan løses. Flere respondenter hevder at de ikke visste at revisor kunne bistå kunden med problemstillinger rundt bærekraft, og at de ville stilt spørsmål til revisors kompetanse dersom dette ble aktuelt. Dersom revisor øker sin egeninteresse og kunnskap, er respondentene tydelige på at revisor kan oppnå noe stort. Dersom tilfellet, kan det også tenkes at begrensningen for pris vil bli en mindre faktor, da kunder er villige til å betale for tjenester som er nyttige.

I figur 3 ble det presentert en seksstegsmodell for hvordan revisor kan hjelpe kunden med bærekraft. Funnene viser at det jobbes godt med steg 1 og 2, som er å forstå bærekraft, men at prosessen stopper opp i steg 3 som er å spre ordet til kundene. Vi ser at revisors mangel på kompetanse om bærekraft er noe som går igjen. Dette synes også å være begrunnelsen for at revisor ikke tar initiativ til å prate med kunden om bærekraft, noe som igjen fører til mangel på at revisor tar aktive steg for å jobbe med bærekraft i revisjonsoppdraget.

På bakgrunn av funnene på forskningsspørsmålene, kan det konkluderes med at revisor spiller en mindre rolle i arbeidet med bærekraft i norske virksomheter enn antatt.

Revisjonsselskapene er kritisk til egen innsats, men påpeker at det jobbes tett internt med å øke revisors kompetanse på bærekraft. Dersom begrensningene kan reduseres, er det imidlertid ingen tvil om at det finnes et stort marked for revisorer til å arbeide med bærekraft i revisjonsoppdrag. For å oppnå dette må revisor først og fremst øke sin kompetanse, samt bli flinkere til å informere kunden om at de besitter denne kunnskapen. Dersom dette oppnås, kan revisor bli den store stjernen i denne historien.

6.1 Begrensninger

Begrensningene i denne studien knyttes til tid og ressurser. Det ble opprinnelig sendt ut 50 forespørsler om å delta i intervju, men kun seks virksomheter hadde mulighet til å stille innenfor vår tidsramme som var fra februar til mars. Størrelse på utvalget gjør at funnene ikke kan generaliseres, men vi opplever likevel at funnene har vært tilfredsstillende nok til å skaffe en forståelse av hvordan kundene opplever at revisor jobber med bærekraft i revisjonsoppdrag i dag. Ettersom at noen av lovkravene som nevnt under kapittel 2.5 blir iverksatt innen kort tid, kan dette være med på å endre revisors rolle til hvordan det jobbes med bærekraft. Tid og ressurser er derfor en begrensning, ettersom vi ikke får studert hvilke faktiske endringer dette får for revisors rolle knyttet til bærekraft.

En annen begrensning er at det på forhånd ikke forelå internasjonal eller norsk litteratur på hvordan revisor jobber med bærekraft i revisjonsoppdraget. Det vi har funnet kan knyttes mest til bærekraftsrapportering, men revisor kan jobbe med flere oppgaver enn dette. Som vist i figur 2 kan revisor i tillegg hjelpe kunden med bevisstgjøring, prioriteringer og strategier. Mangelen på litteratur har gjort at innsikten og forståelsen av temaet har vært utfordrende, men vi føler likevel at vi har stilt gode spørsmål og gjort interessante funn.

6.2 Forslag til videre forskning

Grunnet tidsbegrensningen er studien avgrenset til å gjelde norske virksomheters oppfatning av revisors rolle som pådriver for bærekraft per nå. Optimalt burde virkningene studeres over en lengre tidsperiode, gjerne over 5 år, da det kommer mange nye lovverk og reguleringer vedrørende bærekraft de neste. Under presenteres fire forslag til videre forskning:

Det første forslaget til videre forskning er å studere et større utvalg av virksomheter og revisjonsselskaper, for å sette funnene fra de to ulike gruppene opp mot hverandre. Utvalget kan for eksempel økes ved at det tas i bruk kvantitativ forskningsmetode. Det vil i større grad kunne si noe om forskjellene mellom hvordan virksomhetene og revisjonsselskapene opplever arbeidet rundt bærekraft, og hvilken rolle revisor har knyttet til dette. Ettersom denne studien kun har intervjuet to revisjonsselskaper, vil det ikke være hensiktsmessig å sette svarene opp mot hva de seks virksomhetene har svart. En fremtidig studie vil derfor bli bedre om man har likt antall respondenter innenfor de to ulike gruppene.

Et annet forslag er å sammenligne revisors rolle knyttet til bærekraft i dag, opp mot hvordan revisors rolle vil være 5 år frem i tid. I løpet av de neste 5 årene vil nytt lovverk knyttet til bærekraft tre i kraft, og det vil derfor være interessant og se hvordan revisors rolle har utviklet seg. En slik studie vil være tidkrevende, men etter all sannsynlighet vise at revisjonsbransjen er i kontinuerlig endring.

Det kan også være interessant å studere noen av de viktigste funnene om begrensinger som fremkommer i denne oppgaven. Flere av respondentene har oppgitt at en vesentlig begrensing fra å bruke revisor mer aktivt på problemstillinger rundt bærekraft, er at revisor må opprettholde sin uavhengighet, samtidig som at kompetanse, egeninteresse og pris er avgjørende faktorer. Dersom kunden skal være villig til å betale for tjenester utenfor den vanlige revisjonen, er det viktig at kunden kan stole på at revisor besitter god nok kunnskap. Både revisor og kundene har stilt spørsmål til om kompetansen er god nok. En vinkling her kan også være å undersøke hvordan dette forholdet er på tvers av landegrensene. For eksempel om det er forskjell mellom land innad i Norden.

Det siste forslaget er å undersøke hvordan det jobbes med bærekraft i revisjonsoppdragene, basert på revisjonsselskapene som kompetansehus. Ofte er det slik at revisor har med seg en bærekraftsrådgiver i oppdraget, grunnet at revisor ikke kan bistå ved alle problemstillinger alene.

LITTERATURLISTE

- Aalund (2019) *En spesialutgave til respondentene i Revisjonsbransjen*.
<https://www.aalund.com/wp-content/uploads/2018/01/Nyhedsbrev-NO-2019.pdf>
- Adams, C. A. (2002). Factors influencing corporate social and ethical reporting: moving on from extant theories. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 15, 223–250.
- Amel-Zadeh, Amir, & George Serafeim (2017). Why and How Investors Use ESG Information: *Evidence from a Global Survey*, 17(79).
<https://dash.harvard.edu/handle/1/30838135>
- Andon, P., Free, C., & O'Dwyer, B. (2015). Annexing new audit spaces: challenges and adaptations. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 28(8). 1400-1430.
<https://doi.org/10.1108/AAAJ-01-2015-1932>
- Andreassen, T. A., Breit, E., & Legard, S. (2014). The making of ‘professional amateurs’: *Professionalizing the voluntary work of service user representatives*, 57(4), 325–340. <https://doi.org/10.1177/0001699314552736>
- Andreassen, T. W. (1999). *Serviceledelse* (3. utg.). Vendor Ad Notam Gyldendal
- Asklund, A. (2014). *Fortell om vårt arbeid*.
<https://www.revregn.no/asset/pdf/2014/5-10-1.pdf>
- Bean, L., Clow, K. E. & O’Byrne, D. (1996). Determinants of Client Expectations for Accounting Services. *Journal of Customer Service in Marketing & Management*, 2(2), 61-91. https://doi.org/10.1300/J127v02n02_05
- Beattie, V., Fearnley, S. & Brandt, R. (2001). *Behind Closed Doors: What Company Audit is Really About*. Palgrave Macmillan.
- Bernow, S., Godsall, J., Klempner, B., & Merten, C. (2019). More than values: The value-based sustainability reporting that investors want. *Nonfinancial reports helped stimulate the growth of sustainable investing. Now investors are questioning current reporting practices—and calling for changes that executives and board members must understand*. <https://www.mckinsey.com/business-functions/sustainability/our-insights/more-than-values-the-value-based-sustainability-reporting-that-investors-want>
- BI (2020, 27. august). *Why the big four provide higher quality audits*.
<https://www.bi.edu/research/business-review/articles/2020/08/why-the-big-four-provide-higher-quality-audits/>

- Birkeland, K. (2017) *Ekstern revisors handleplikt* (1. utg.). Cappelen Damm akademisk
- Boiral, O., Heras-Saizarbitoria, I. and Brotherton, M.-C. (2019). Professionalizing the assurance of sustainability reports: the auditors' perspective. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 33(2). 309-334. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-03-2019-3918>
- Bonnedahl, K. J., Heikkurinen, P. & Paavola, J. (2022). Environmental Science and Policy. *Strong sustainable development goals: Overcoming distances constraining responsible action*, 129, 150-158.
<https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S1462901122000107>
- Brandsås, Harald (2019). Klima og bærekraft. *Bærekraft og rapportering*.
<https://www.revregn.no/asset/pdf/2019/6-31-3.pdf>
- Bratteteig, T. (2021). *Design for, med og av brukere: å inkludere brukere i design av informasjonssystemer*. Universitetsforlaget.
- Brydon, D. (2019). *Assess, assure, and inform: Improving audit quality and effectiveness*. London: APS Group. Open Government License
https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/852960/brydon-review-final-report.pdf
- Bugge, H. C. (2021). *Klimarett: internasjonal, europeisk og norsk klimarett mot 2030*. Universitetsforlaget.
- Busch, T. (2013) *Akademisk skriving for bachelor og masterstudenter*. Fagbokforlaget.
- Busch, T. (2021) *Akademisk skriving for bachelor og masterstudenter* (2. utg.). Fagbokforlaget.
- Business & sustainable development commission (2017). *Better Business Better World: The report of the Business & Sustainable Development Commission*.
https://d306pr3pise04h.cloudfront.net/docs/news_events%2F9.3%2Fbetter-business-better-world.pdf
- Dalen, M. (2011). *Intervju som forskningsmetode*. (2. utg.). Universitetsforlaget.
- Dalland, O. (2012). *Metode og oppgaveskriving for studenter*. Gyldendal Akademisk.
- Deloitte (u.å.). Revisors gode rådgivning er viktig.
<https://www2.deloitte.com/no/no/pages/audit/articles/nar-god-radgivning-er-viktig.html>
- Deloitte (2022, 18. mai). Regulatoriske nyheter innen bærekraftsområdet i Norge og EU – og litt om veien videre. <https://www2.deloitte.com/no/no/pages/klima-og-baerekraft/articles/regulatorisk-utvikling-baerekraftsomradet.html>

- De Micco, P., Rinaldi, L., Vitale, G., Cupertino, S. and Maraghini, M.P. (2021). The challenges of sustainability reporting and their management: *the case of Estra*, 29(3). 430-448. <https://doi.org/10.1108/MEDAR-09-2019-0555>
- Eccles, R. G., Ioannou, I. & Serafeim, G. (2014). *The impact of Corporate Sustainability on Organizational Processes and Performance*, 60(11), 2835-2857. https://www.hbs.edu/ris/Publication%20Files/SSRN-id1964011_6791edac-7daa-4603-a220-4a0c6c7a3f7a.pdf
- El Keshky, M.E.S., Basyouni, S.S., & Al Sabban, A.M. (2021) Getting Through COVID-19: *The Pandemic's Impact on the Psychology of Sustainability, Quality of Life, and the Global Economy – A Systematic Review* 12(700815) <https://www.frontiersin.org/articles/10.3389/fpsyg.2021.700815/full>
- Elvestad, K. (2009). Rådgivning og uavhengighet – hva kan revisor bidra med, og hva må revisor si nei til? *Praktisk økonomi & finans*, 25(04), 35-43. <http://www.idunn.no/pof/2009/04/art01>
- European Commission (2022, 14.mars). EU taxonomy for sustainable activities: *What the EU is doing to create an EU-wide classification system for sustainable activities*. <https://www.nho.no/tema/energi-miljo-og-klima/artikler/eus-taksonomi-og-handlingsplan-for-barekraftig-finans/>
- EY (2021, 25.mai). EU stiller krav til dokumentasjon av bærekraft - når din virksomhet opp? https://www.ey.com/no_no/climate-change-sustainability-services/baerekraftsrapportering-eu-taksonomien
- Fernandez-Feijoo, B., Romero, S., & Ruiz, S. (2016). The assurance market of sustainability reports: *What do accounting firms do?* 1128-1137. <https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2016.08.157>
- Finans Norge (2022, 22. April). Finansnæringen viktig pådriver for bærekraftig omstilling. <https://www.finansnorge.no/aktuelt/nyheter/2022/04/barekraftig-finans/>
- Finans Norge (2021, 16. desember). Hva er grønt? EUs grønne regelverk er rett rundt hjørnet i Norge. <https://www.finansnorge.no/aktuelt/nyheter/2021/12/hva-er-gront-eus-gronne-regelverk-er-rett-rundt-hjornet-i-norge/>
- Finanstilsynet. (2003). *Rådgivningsvirksomhet til revisjonsklienter* (23) [2003]. <https://www.finanstilsynet.no/nyhetsarkiv/rundskriv/older/radgivningsvirksomhet-til-revisjonsklienter/>
- FN (2022). *FNs bærekraftsmål*. <https://www.fn.no/om-fn/fns-baerekraftsmaal>

- Gripsrud, G., Olsson, U. H. & Silkoset, R. (2016). *Metode og dataanalyse : beslutningsstøtte for virksomheter ved bruk av JMP, Excel og SPSS* (3. utg. utg.). Cappelen Damm akademisk.
- Gulden, B. P. (2015). *Den eksterne revisor* (9.utg.). Gyldendal akademisk.
- Herremans, I. M., & Nazari, J. A. (2016). Sustainability reporting driving forces and management control systems. *Journal of Management Accounting Research*, 28(2), 103-124. <https://www.coursehero.com/file/47783688/CSR-It-Sustainability-Reporting-Driving-Forces-and-Managementpdf/>
- Hoff, K. G. & Helbæk, M. (2021). *Virksomhetens økonomi* (9. utg.). Oslo: Universitetsforlaget.
- Holden, E. & Linnerud, K. (2021). *Bærekraftig utvikling: en ide om rettferdighet*. Universitetsforlaget.
- Innovasjon Norge (2021, 3.januar). *Nasjonal reiselivsstrategi 2030: sterke inntrykk med små avtrykk*. <https://www.regjeringen.no/no/tema/naringsliv/reiseliv/nasjonal-reiselivsstrategi-2030-sterke-inntrykk-med-sma-avtrykk/id2893884/>
- Ismail, I., Haron, H., Ibrahim, D. N. & Isa, S. M. (2006). Service Quality, Client Satisfaction and Loyalty Towards Audit Firms: *Perceptions of Malaysian Public Listed Companies*, 21(7), 738-756. <http://dx.doi.org/10.1108/02686900610680521>
- Jacobsen, D. I. (2011). *Hvordan gjennomføre undersøkelser?: Innføring i samfunnsvitenskapelig metode* (2. utg.). Høyskoleforlaget.
- Johannessen, L.E.F., Rafoss, T.W. & Rasmussen, E.B. (2018). *Hvordan bruke teori? Nyttige verktøy i kvalitativ analyse*. Universitetsforlaget.
- Johansen, Ø. K. (2015) *Verdien av tillit: Revisjonens historie* (1. utg.). Kagge.
- Jortveit, A. (2021, 6. desember). Ti ting du bør vite om EUs taksonomi og handlingsplan for bærekraftig finans. <https://energiogklima.no/nyhet/ti-ting-du-bor-vite-om-eus-taksonomi-og-handlingsplan-for-baerekraftig-finans/>
- Jørgensen, S. & Pedersen, L. J. T. (2017). *Restart: 7 veier til bærekraftig business*. Cappelen Damm akademisk.
- Knardal, P. S. & Sending, A. (2022). *Finansregnskap med analyse*. Fagbokforlaget.
- KPMG (2021, 4. oktober). *Dette betyr åpenhetsloven for din virksomhet*. <https://home.kpmg/no/nb/home/nyheter-og-innsikt/2021/06/dette-betyr-apenhetsloven-for-din-virksomhet.html>

- Kristiansen, S. K. (2019). Revisorene kan redde verden, 6, 14-15.
<https://www.revregn.no/asset/pdf/2019/6-14-5.pdf>
- Krumsvik, R. J. (2014). Forskningsdesign og kvalitativ metode. *Ei innføring*. Fagbokforlaget.
- Kuhlman, T. & Farrington, J. (2010). What is sustainability? *Sustainability*, 2(11), 3436-3448.
<https://www.mdpi.com/20146>
- Larsen, A. K. (2017). *En enklere metode: veiledning i samfunnsvitenskapelig forskningsmetode*. (2. utg.). Fagbokforlaget.
- Leseth, A. B., Tellmann, S. M. (2018). *Hvordan lese kvalitativ forskning?* (2 utg.). Cappelen Damm akademisk.
- Lucarelli, C., Mazzoli, C., Rancan, M., & Severini, S. Classification of Sustainable Activities: *EU Taxonomy and Scientific Literature*. <https://doi.org/10.3390/su12166460>
- Manson, S., McCartney, S. & Sherer, M. (2001). The Value of Management Letters to Unlisted Companies, 33(4). 549-568. <http://dx.doi.org/10.1006/bare.2001.0183>
- Martínez-Ferrero, J., García-Sánchez, IM. The Level of Sustainability Assurance: The Effects of Brand Reputation and Industry Specialisation of Assurance Providers. *J Bus Ethics* 150, 971–990 (2018). <https://doi.org/10.1007/s10551-016-3159-x>
- Mason, J. (2002). *Qualitative research*. (2 utg.). Sage Publications Ltd.
- Merchant, K. A. & Van der Stede, W. A. (2017). *Management Control Systems*. (4. utg.). Prentice Hall.
- Moser, K. & Korstjens, I. (2018). Series: Practical guidance to qualitative research. *Part 3: Sampling, data collection and analysis*, *European Journal of General Practice*.
<https://www.tandfonline.com/doi/pdf/10.1080/13814788.2017.1375091?needAccess=true>
- Nässén, N. & Rambaree, K (2021). Greta Thunberg and the Generation of Moral Authority: A *Systematic Literature Review on the Characteristics of Thunberg's Leadership*, 13, 11326. <https://doi.org/10.3390/su132011326>
- Nilssen, V. (2012). *Analyse i kvalitative studier: Den skrivende forskeren*. Cappelen Damm Akademisk.
- NHO (2022, 14.mars). *EUs taksonomi og handlingsplan for bærekraftig finans*.
<https://www.nho.no/tema/energi-miljo-og-klima/artikler/eus-taksonomi-og-handlingsplan-for-barekraftig-finans/>
- NKRF (2020, 12. juli). *Skyhøy tillit til revisorer*.
<https://www.nkrf.no/nyheter/2020/12/07/skyhoy-tillit-til-revisorer>

- Norsk Bærekraftsbarometer. (2020). *Norsk Bærekraftsbarometer 2020: bærekraft, kundetilfredshet og lojalitet*. <https://www.bi.no/globalassets/forskning/norsk-barekraftbarometer/norsk-barekraftbarometer-2020---hovedpresentasjon-002.pdf>
- Norsk Bærekraftsbarometer (2021). *Resultater 2021*. <https://www.bi.no/forskning/norsk-barekraftbarometer/resultater-2021/>
- Norsk Bærekraftsbarometer. (2022, 09. oktober). *Fakta om Norsk Bærekraftsbarometer 2021*. <https://www.bi.no/forskning/norsk-barekraftbarometer/>
- Norsk Bærekraftsbarometer (2022, 09. oktober). *Norsk Bærekraftsbarometer*. <https://www.bi.no/forskning/norsk-barekraftbarometer/>
- O'Dwyer, B. (2011). The case of sustainability assurance: Constructing a new assurance service. *Contemporary Accounting Research*, 28(4), 1230-1266. <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/abs/10.1111/j.1911-3846.2011.01108.x>
- Peltokangas, M., Forbergskog, T. L. & Heggen, R. (2021). *Bærekraftig business: en praktisk guide til hvordan du kan sikre virksomheten din for fremtiden*. Nor
- Purvis, B., Mao, Y. & Robinson, D. (2019). Three pillars of sustainability: in search of conceptual origins. *Sustain Sci*, 681–695. <https://doi.org/10.1007/s11625-018-0627-5>
- PWC (2021). Bærekraftsundersøkelsen: *hvordan arbeider medlemsvirksomhetene med bærekraft?* <https://www.pwc.no/no/publikasjoner/Baerekraftsundersokelse%20Kristiansand.pdf>
- Regjeringen (2018, 17. April). Revisjonsforordningen. <https://www.regjeringen.no/no/sub/eos-notatbasen/notatene/2014/mai/revisjonsforordningen/id2434726/>
- Regjeringen (2022, 29. April). Forordninger om bærekraftig finans innlemmet i EØS-avtalen. <https://www.regjeringen.no/no/aktuelt/forordninger-om-barekraftig-finans-innlemmet-i-eos-avtalen/id2910828/>
- Regnskap Norge (2019, 02. Oktober). Bærekraftsrapportering – også for de små? <https://www.regnskapnorge.no/faget/artikler/arsregnskap/barekraftsrapportering--ogsa-for-de-sma/>
- Regnskapsloven. (1998). *Lov om årsregnskap* (LOV-1998-07-17-56). Lovdata. <https://lovdata.no/dokument/NL/lov/1998-07-17-56>
- Revisorforeningen (2021, 21. april). EU lanserer forslag om nytt rapporteringsdirektiv om bærekraft. <https://Revisorforeningen.no/fag/nyheter/eu-kommisjonen-lanserer-forslag-om-nytt-barekraftig-rapporteringsdirektiv/>

Revisorforeningen (u.å.) Bærekraft i revisjonsselskaper

<https://Revisorforeningen.no/fag/barekraft/barekraft-for-revisor---kunnskapsportalen/barekraft-i-revisjonsselskaper/>

Revisorforeningen (u.å.) Bærekraftsrapportering.

<https://Revisorforeningen.no/fag/barekraft/barekraft-for-revisor---kunnskapsportalen/barekraftsrapportering/>

Revisorforeningen. (u.å.) Revisor og bærekraft.

<https://www.Revisorforeningen.no/fag/barekraft/>

Revisorforeningen (u.å.). Hvordan revisor kan starte bærekraftsarbeidet.

<https://Revisorforeningen.no/fag/barekraft/barekraft-for-revisor---kunnskapsportalen/barekraft-for-revisor/hvordan-starte-barekraftsarbeidet/>

Revisorforeningen (u.å.). Revisors rolle.

<https://www.Revisorforeningen.no/fag/barekraft/artikler-barekraft/revisors-rolle/>

Revisorforeningen (u.å.). Hvorfor er bærekraft viktig for revisor.

<https://Revisorforeningen.no/fag/barekraft/barekraft-for-revisor---kunnskapsportalen/>

Revisorforeningen (u.å.). Bærekraft i revisjonsselskaper.

<https://Revisorforeningen.no/fag/barekraft/barekraft-for-revisor---kunnskapsportalen/barekraft-i-revisjonsselskaper/>

Revisorforeningen (2019). Relevant og kvalitet i en digital og bærekraftig verden – allmennhetens tillitsrepresentant og uunnværlig for næringslivet

<https://Revisorforeningen.no/contentassets/d7bfbc68849c438cbda0cf14b0caa563/Revisorforeningens-strategi-2019.pdf>

Revisorforeningen (2021, 31. desember). Bærekraftsåret 2021 oppsummert.

https://Revisorforeningen.no/fag/nyheter/barekraftsaaret-2021-oppsummert/?fbclid=IwAR3o_pvclyCQMmtXUaNbxDYbDv2sjnUEqUeNGLDh51uTMPHnqdu-ALXKaII

Riksrevisjonen (2020). *Riksrevisjonens undersøkelse av styring av og rapportering på den nasjonale oppfølgingen av bærekraftsmålene.* (3/3).

<https://www.riksrevisjonen.no/rapporter-mappe/no-2020-2021/undersokelse-av-styring-av-og-rapportering-pa-den-nasjonale-oppfolgingen-av-fns-barekraftsmal/>

Ruiz-barbadillo E, Martínez-ferrero J (2020) Empirical analysis of the effect of the joint provision of audit and sustainability assurance services on assurance quality, (266).

<https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2020.121943>

- Sethi, S.P., Martell, T.F., & Demir, M., (2017). Enhancing the role and effectiveness of corporate social responsibility (CSR) reports: *the missing element of content verification and integrity assurance*, 144(1), 59-82. <https://doi.org/10.1007/s10551-015-2862-3>
- Severo, E. A., De Guimarães, J., & Dellarmelin, M. L. (2021). Impact of the COVID-19 pandemic on environmental awareness, sustainable consumption, and social responsibility: *Evidence from generations in Brazil and Portugal*. *Journal of cleaner production*, 286, 124947. <https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2020.124947>
- Silkoset, R., Gripsrud, G. & Olsson, U. H. (2021). *Metode, dataanalyse og innsikt*. Cappelen Damm akademisk.
- Silvola, H. and Vinnari, E. (2021). The limits of institutional work: a field study on auditors' efforts to promote sustainability assurance in a trust society, 34(1). 1- 30. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-02-2019-3890>
- Sridhar, K., Jones, G (2013). The three fundamental criticisms of the Triple Bottom Line approach: An empirical study to link sustainability reports in companies based in the Asia-Pacific region and TBL shortcomings. *Asian J Bus Ethics*, 2, 91–111 <https://doi.org/10.1007/s13520-012-0019-3>
- Stenvold, T. & Degerstrøm, M. (2020). *Revisjonshandlinger I praksis*. Bergen: Fagbokforlaget.
- Thagaard, T. (2013). *Systematikk og innlevelse. En innføring i kvalitativ metode* (4.utg.). Fagbokforlaget
- The Governance Group (2021). *Tall som teller: En analyse av bærekraftsrapporteringen til de 100 største selskapene på Oslo Børs*. Hentet fra: <https://www.thegovgroup.org/wp-content/uploads/2021/10/TheGovGroup-Baerekraft-pa%CC%8A-bors-2021.pdf>
- The World Bank (2020). *Engaging with investors on environmental, social and governance (ESG) issues: A world bank guide for sovereign debt managers*. <https://thedocs.worldbank.org/en/doc/375981604591250621-0340022020/original/WorldBankESGGuide2020FINAL.11.5.2020.pdf>
- Tjønndal, A. & Fylling, I. (2021). *Digitale forskningsmetoder*. Cappelen Damm akademisk.
- United Nations & Accenture strategy (2019). *The decade to deliver: A call to business action*. <https://www.accenture.com/acnmedia/PDF-109/Accenture-UNGC-CEO-Study.pdf#zoom=40>

- United Nations (2012). *The future we want. Resolution adopted by the General Assembly on 27 July 2012, 66(288)*.
<https://sustainabledevelopment.un.org/content/documents/733FutureWeWant.pdf>
- United Nations (2015). *Transforming Our World: The 2030 Agenda for Sustainable Development*.
https://www.un.org/ga/search/view_doc.asp?symbol=A/RES/70/1&Lang=E
- World commission on environment and development (1987). *Our common future*. (17), 1-91.
<https://sustainabledevelopment.un.org/content/documents/5987our-common-future.pdf>
- Zhou, S., Simnett, R., & Green, W.J., (2016). Assuring a New Market: *The Interplay between Country-Level and Company-Level Factors on the Demand for Greenhouse Gas (GHG) Information Assurance and the Choice of Assurance Provider*, 35 (3). 141-168, doi: <http://hdl.handle.net/10536/DRO/DU:30150658>
- Åpenhetsloven. (2021). *Lov om virksomheters åpenhet og arbeid med grunnleggende menneskerettigheter og anstendige arbeidsforhold (åpenhetsloven)*. (LOV-2021-06-18-99). Lovdata. <https://lovdata.no/dokument/NL/lov/2021-06-18-99>

VEDLEGG

Vedlegg 1: Intervjuguide til norske virksomheter

Innledende spørsmål om bærekraft og revisor:

1. Hva tenker du når du hører ordet bærekraft?
2. Hvordan jobber din virksomhet med bærekraft?
 - a. Har dere eget team/avdeling/person for bærekraft?
3. Hva mener du er den største fordelene ved å investere i bærekraft?
4. Har du noen tanker rundt bærekraftsbarometeret? er det viktig for dere å gjøre fremgang der?
5. Hvilket revisjonsselskap bruker dere?
 - a. Har dere nylig endret revisor eller hatt samme revisor i lengre tid?
6. Føler du generelt sett at revisor har god nok kjennskap til din virksomhet og bransje?

Forskningsspørsmål 1:

Hvordan opplever norske virksomheter at revisor jobber med bærekraft i sine oppdrag?

1. Når hadde du kontakt med revisor sist?
2. Hvordan er ditt/deres forhold til revisor?
3. Bruker dere revisor aktivt på problemstillinger rundt bærekraft?
4. Hva er deres inntrykk av revisors kunnskap og arbeid om bærekraft i revisjonsoppdrag?
5. Hva er dine tanker rundt de nye lovkravene som kommer? Er det revisor som har informert dere om dette? (Taksonomien, åpenhetsloven, CSRD & offentliggjøring forordningen).
6. Hvor viktig mener du det er at revisor integrerer bærekraft i sine oppdrag?
7. Hvordan ser du for deg at samarbeidet med revisor om bærekraft blir om 5 år? Hvilken kompetanse blir viktig?
8. Mener du at revisor er en pådriver for bærekraft i dag?

Forskningsspørsmål 2:

I hvilken grad motiverer revisor til å arbeide med bærekraft i norske virksomheter?

1. Føler du at din virksomhet generelt sett har en proaktiv revisor?

2. Hvilke aktive steg tar din revisor for å motivere deres virksomhet i arbeidet med bærekraft?
3. Gir revisor råd og veiledning om bærekraft uoppfordret eller må du som kunde ta opp temaet før du får hjelp?
4. Har revisor fortalt deg om fordeler (og ulemper) med økt fokus på bærekraft?
5. Gir revisor råd om bærekraft på det nivået du forventer?

Forskningsspørsmål 3:

Hva begrenser norske virksomheter fra å bruke revisor i sitt arbeid med bærekraft?

1. Slik du ser det, hvilke muligheter finnes det til å bruke revisor i arbeidet med bærekraft i din virksomhet?
2. Er det noen begrensninger for å bruke revisor, slik du ser det?
3. Medfører begrensningen tap av muligheter?
4. Hva ser du som kan være løsningen på begrensningen?
5. Er det noe du savner fra revisor generelt sett?
6. Er revisors kompetanse om bærekraft viktig for deg ved valg av revisor?
7. Er det andre enn revisor du heller ville brukt ved spørsmål om bærekraft?
 - a. Hvis ja, hvem og hvorfor?
 - b. Hvis nei, er det fordi du ikke er klar over at revisor kan inneha den kunnskapen og kompetansen?

Vedlegg 2: Intervjuguide til revisjonsselskapene

Innledende spørsmål:

1. Hva er din stilling og hvor lenge har du jobbet i selskapet?
2. Hva tenker du når du hører ordet bærekraft? Hvorfor er det viktig?

Forskningsspørsmål 1:

Hvilken rolle spiller revisor i arbeidet med bærekraft for virksomheter i det norske markedet?

1. Hvordan jobber revisorene i din virksomhet med bærekraft? Er det eventuelt andre avdelinger som heller har ansvar for det?
2. Hvordan jobber revisorene med bærekraft ute hos kundene deres i dag? Kommer måten dere jobber på til å endre seg i fremtiden når nytt lovverk kommer, eller vil dere jobbe på samme måte?
3. Revisorforeningen har sagt at revisorer må ta et kollektivt ansvar i næringslivet for å bidra til bærekraftig omstilling. Hvordan ser dere på dette ansvaret?
4. Revisorforeningen er viktig for å sikre en relevant bransje. De er den største pådriveren for at bærekraft skal integreres i alle revisjonsoppdrag. Hva er deres forhold til Revisorforeningen mtp bærekraft?

Forskningsspørsmål 2:

I hvilken grad motiverer revisor til å arbeide med bærekraft i norske virksomheter?

1. Informerer dere kundene deres om kommende lovverk?
2. Hvem er det som tar initiativ til en samtale rundt bærekraft? Er dere flinke til å informere kundene om den kunnskapen revisorer besitter innen bærekraft?
3. Hvilke aktive steg tar dere for å øke revisorene sin kunnskap om bærekraft?
4. På hvilke områder innen bærekraft kan kundene bli flinkere til å bruke revisor?

Forskningsspørsmål 3:

Hva begrenser norske virksomheter fra å bruke revisor i sitt arbeid med bærekraft?

1. Hva (tror du) begrenser virksomheter fra å bruke revisor mer innen bærekraft? Er det kompetanse, tid eller penger?

Utdrag fra intervju med kundene

1. Flere av kundene mener at revisor ikke kan nok om bærekraft, og at den hjelpen de får er på et så grunnleggende nivå at kunden ser på det som bortkastede timer å betale for. Hva tenker du om dette?

2. Flere av kundene er heller ikke klar over at revisor besitter kompetanse om bærekraft i det hele tatt. Grunnen til dette er at revisor ikke har tatt initiativ til en samtale rundt bærekraft. Hva tenker du om dette?

3. Flere av de store revisjonsselskapene har publisert artikler om hvordan revisor kan hjelpe kundene sine med å informere om kommende lovverk rundt bærekraft. Vi ser at dette er noe kundene savner, da de ikke har blitt introdusert for en oversikt over dette. Hvordan tenker du at revisor kan bli bedre her? Burde det innføres en metode?

4. Revisorforeningen har som mål om at revisor skal integrere bærekraft som en fast del av oppdragene sine. Vi ser likevel at det er stor forskjell fra ord til handling, da de fleste virksomhetene mener at revisor verken har kompetanse eller motiverer til bærekraft. Hva mener du kan være løsningen her? Burde det utvikles handlingsplaner?

Oppsummeringsspørsmål til slutt:

1. Hva tror du blir viktig kompetanse i fremtiden? Hvordan tror du revisorer jobber med bærekraft om 5 år?
2. Mener du at revisor er en pådriver for bærekraft i dag?

Vedlegg 3: Diskusjonsnotat - Hilde Jensen Birkeland

Introduksjon

Masteroppgaven omhandler revisors rolle i arbeidet med bærekraft i norske virksomheter. Formålet med studien er å kartlegge hvordan kundene opplever at revisor jobber med bærekraft i revisjonsoppdraget. Bakgrunnen for valg av tema er at revisjonsbransjen gjennomgår store endringer som medfører endret arbeidsoppgaver for revisor. I de kommende årene vil det komme nye lovkrav, herunder taksonomien, lovpålagt bærekraftsrapportering etc., og revisor må spille aktiv rolle for kundene sine ved innføringen. Revisorforeningen lanserte i 2019 en strategi om at bærekraft skal integreres som en fast del av alle revisjonsoppdrag. Formålet er å sikre en relevant revisjonsbransje for fremtiden. Tidligere studier viser at det økte fokuset på bærekraft kan skape nye «audit spaces», og det er viktig er revisor gjør en innsats for å ta dette markedet. Eksempler på handlinger er at revisor bevisstgjør kunden på risiko og muligheter ved å engasjere seg i bærekraft, hjelpe med materialitestanalyser, etterspørre bærekraftstrategier samt kvalitetssikre bærekraftsrapporter (Revisorforeningen, u.å.).

Forskning viser at det er flere utfordringer knyttet til integreringen av bærekraft i revisjonsoppdrag. Det stilles først og fremst spørsmål til revisors kompetanse rundt bekreftelse av innholdet i bærekraftsrapporter, da denne blir kritisert for å bygge på et for svakt grunnlag (Boiral et al., 2019). Videre er det en utfordring at kunder generelt sett ser lite poeng i revisjonen, noe som kan føre til at de ikke ønsker å benytte seg av revisors råd og veiledning innen bærekraft (Beattie et al., 2001, s. 42). Dersom revisors kompetanse er en vesentlig begrensning, kan dette sette en stopper for integreringen. Bean (1996) fastslo i sin studie at revisjonshonorarets størrelse nettopp har innvirkning for den kvaliteten kunden forventer. Til slutt vil myndighetens innsats også spille en viktig rolle for hvorvidt næringslivet ser nytten av å engasjere seg i bærekraft. Sivoli & Vinnari (2021) fant i sin studie at de finske revisorens engasjement for fremme obligatorisk bærekraftsrapportering, ble begrenset av at myndighetene, da de ikke anså dette krave som nødvendig. Ettersom det i riksrevisjonen kom frem at den norske regjeringen ligger på etterskudd i forhold til FNs bærekraftsmål, er det interessant å se hvordan dette utspiller seg i Norge.

På bakgrunn av overnevnt studier, var det interessant å se hvordan dette utspiller seg i Norge. Ved å samle data fra virksomheter på Norsk Bærekraftsbarometer, fikk vi muligheten til å

kartlegge hvordan de opplever at revisor arbeider med bærekraft i revisjonsoppdraget. Ønsket om å undersøke dette fra et kundeperspektiv, var at funnene skulle settes opp mot revisorforeningens strategi om å integrere bærekraft som en fast del av alle revisjonsoppdrag. Følgende problemstilling og forskningsspørsmål ble utarbeidet:

«Hvilken rolle spiller revisor i arbeidet med bærekraft i virksomheter i det norske markedet, sett fra et kundeperspektiv?»

Forskningsspørsmål 1: *Hvordan opplever norske virksomheter at revisor jobber med bærekraft i sine revisjonsoppdrag?*

Forskningsspørsmål 2: *I hvilken grad motiverer revisor til å arbeide med bærekraft i norske virksomheter?*

Forskningsspørsmål 3: *Hva begrenser norske virksomheter fra å bruke revisor i sitt arbeid med bærekraft?*

Studien har et eksplorativt design, da det ikke direkte er forsket på tema fra før. For å besvare problemstillingen er det benyttet en kvalitativ tilnærming med digitale dybdeintervju.

Bakgrunnen for dette er at vi ønsket en dypere innsikt i hvordan kundene opplever revisor, da denne type informasjon er vanskelig å kvantifisere.

Hovedfunn

Studien har avslørt flere interessante funn. Samtlige respondenter opplever at forholdet til revisor er bra, og at revisor generelt sett er proaktiv på de områder de bistår. 5 av 6 respondenter har løpende kontakt med revisor gjennom året, men likevel uttaler en overvekt av respondentene at det ikke jobbes med bærekraft i revisjonsoppdraget. Dette er en motsetning til revisorforeningens strategi om å integrere bærekraft som en fast del av revisjonsoppdraget. Selv om det jobbes lite med bærekraft, er respondentene tydelige på at de forventer at revisor er mer på ballen, da alle respondentene mener at revisors kunnskap om bærekraft er avgjørende ved valg av revisor. En viktig del av å integrere bærekraft som en del av revisjonsoppdraget, er at revisor er en relevant samtalepartner som kommer med uoppfordret råd. Dette er noe revisor i utgangspunktet scorer dårlig på (Aalund 2019). Når det

gjelder bærekraft, er dette intet unntak, da kun 1 av 6 respondenter hevder at revisor har informert kunden om fordeler og ulemper ved å engasjere seg i bærekraft. Kundene hevder at initiativet ligger på revisors side, og at det er ønskelig at revisor innfører en metode som lettere kan informere kundene om hvilke lovkrav som kommer innenfor bærekraft, og hva det har å si for virksomheten. Det foreligger dog flere begrensninger som gjør at det jobbes lite med bærekraft i revisjonsoppdragene. Hovedfunnene her er at uavhengighet, pris, kompetanse og revisors egeninteresse er begrensninger. Dersom disse kan løses, er respondentene samstemte i at revisor kan oppnå noe stort.

Begrensningene i studien knyttes til tid – og ressurser. Alle respondenten var midt i årsoppgjøret, noe som førte til at utvalget for datainnsamlingen ble mindre enn ønskelig. Konsekvensen er at funnene ikke kan generaliseres, men svarene vi fikk gjorde at det likevel var mulig å se en trend. Mangelen på tidligere studier og teori knyttet til hvordan revisor arbeider med bærekraft i revisjonsoppdraget har gjort at innsikten og forståelsen for tema har vært utfordrende.

Ansvar

Studien fokuserer på ansvar ved flere aspekter. Menneskelig utvikling har over lengre tid gått på bekostning av miljøet. Allerede i 2021 hadde Norge brukt opp sin del av jordens fornybare ressurser (Peltokangas et al., 2021). Det økte fokuset på bærekraft medfører et økt samfunnsansvar for næringslivet. Virksomheter som engasjerer seg i bærekraft kan oppnå et konkurransefortrinn, samtidig som at interessentene krever at virksomhetene i større grad engasjerer seg i samfunnsansvar.

Revisor som allmennhetens tillitsperson, er ansvarlig for å kvalitetssikre informasjonen som virksomhetene representerer i sitt årsregnskap, herunder å bekrefte at årsregnskapet ikke inneholder vesentlig feilinformasjon. I løpet av revisjonsoppdraget benyttes det i stor grad skjønnsmessige vurderinger, og av den grunn fører revisor et viktig ansvar i flere av fasene i revisjonsoppdraget. Ansvar er definert i både loven og revisjonstandardene. Etter revisjonsloven § 9-1 er revisor allmennhetens tillitsperson ved utførelse av lovfestet revisjon. Når det gjelder bærekraft, er revisorforeningen tydelig på at revisor må ta sin del av ansvaret ovenfor å bidra til at det norske næringslivet går mot det grønne skiftet. Revisor kan her ta ansvar ved å sette bærekraft på dagsorden for kunden. Dette innebærer å informere om

kommende lovverk, samt stille spørsmål til ulike prosesser i kundens verdikjede. Noe av det vi ønsket å undersøke i dette studiet er hvem ansvaret for initiativ rundt bærekrafts problemstillinger ligger på. Revisorforeningen hevder at dette ansvaret ligger på revisor, noe respondentene fra revisjonsselskapene er enige i. Respondentene er samstemte i dette, da det uttales at flere ønsker at revisor tar initiativ til en samtale, samt at det burde innføres en metode for å skaffe oversikt over de nye lovkravene som kommer.

Etiske problemstillinger

I revisoryrket er det viktig at revisor opprettholder profesjonell skepsis, samt etterlever grunnleggende etiske prinsipper. Den internasjonale Code of Ethics, fastslår integritet, objektivitet, faglig kompetanse og tilbørlig aktsomhet, konfidensialitet og profesjonell atferd (Revisorforeningen, u.å.). Dersom revisors rolle endres til at revisor fungerer mer som en rådgiver for kunden grunnet det økte fokuset på bærekraft, er det viktig at revisor opprettholder overnevnte etiske grunnprinsipper. Først og fremst er det satt klare regler for hvilke tjenester revisor kan levere utenfor det som faller innenfor det ordinære revisjonsoppdraget. Det burde derfor redegjøres for hva hvilke henvendelser revisor kan bistå med innen bærekraft, for å påse at egne råd ikke revideres. En løsning er at det opprettes en egen standard som legger retningslinjer for dette. Brydon (2019) foreslår her en re-definisjon av revisoryrket, herunder «corporate audit» som skal gjelde for revisorer med spisskompetanse innen IT og bærekraft.

To etiske prinsipper som spesielt kan knyttes til dette studiet, er objektivitet og faglig kompetanse. Objektivitet handler om at revisor både er og fremstår som uavhengig i revisjonsoppdraget. Dersom revisor skal være en relevant samtalepartner, er det viktig at det settes klare grenser for hva som er lovlig og ikke-lovlig rådgivning når det kommer til problemstilling rundt bærekraft. I et rundskriv fra Finanstilsynet (2003), ble det utarbeidet fem prinsipper som danner grunnlaget for hva revisor kan bistå med i et revisjonsoppdrag. I tillegg kan andre tjenester enn revisjon, slik som rådgivningstjenester, ikke utgjøre mer enn 70% av hva den revisjonspliktige i snitt har betalt for revisjonen de siste tre årene. Det er svært viktig at revisor tar stilling til et slikt etisk grunnprinsipp ved arbeid med bærekraft i revisjonsoppdraget, da det kan være fristende å engasjere seg for dypt i prosjekter. En god revisor motstår derimot slike fristelser ved å signalisere dette til kunden. Det kan likevel være en vanskelig balanse. Funn fra en undersøkelse gjort av Finanstilsynet, viste at det foreligger

flere kritikkverdige forhold for hvordan revisjonsselskapene håndterer det å være revisor, og samtidig en rådgiver for kunden (Gulden, 2015). For å tydeliggjøre konsekvensene av rådgivning som faller utenfor loven, trekkes det frem noen eksempler på finansskandaler. Eksempler er de store skandalene på 2000-tallet som gjaldt Enron, Worldcom og Parmalat. I Enron-skandalen hadde revisor totale honorarinntekter på hele 27 million USD, og 52% av dette kom fra rådgivning (Gulden, 2015). Dersom det økte fokuset på bærekraft vil medføre nye revisjonsrom for revisor, er det svært viktig at revisor opprettholder overnevnte etiske krav.

Det andre etiske grunnprinsippet som kan knyttes til studien er revisors faglige kompetanse. Et viktig element bak revisorforeningens strategi om å integrere bærekraft som en fast del av revisjonsoppdrag, er å sikre en relevant revisjonsbransje. Dersom revisor skal ta markedet for tilbydere som kan utføre attestasjon av bærekraftsrapporter, er det svært viktig at revisor har tilstrekkelig kompetanse på området. Forskjellen fra ordinær revisjon, er at andre aktører, slik som konsulenter, kan bekrefte ikke-finansiell informasjon. Undersøkelser fra KPMG (Gulden, 2015) viste at the Big Four kontrollerer 70% av markedet for bekreftelse av bærekraftsrapporter. Funnene fra studien viser også at kundene er tydelige på at det foreligger et stort marked for tjenester innen bærekraft, og at revisor har mulighet til å ta store deler av markedet. Det vises her til følgende sitat «*revisor kan bli den store stjernen*» ref. Respondent A.

Konklusjon

I denne masteroppgaven søkte vi svar på hvilken rolle revisor spiller i arbeidet med bærekraft i norske virksomheter. Konklusjonen er at det jobbes mindre med bærekraft i revisjonsoppdraget enn antatt. Store deler av utfordringene kan knyttes til revisors kompetanse på bærekraft, noe som var en antatt faktor på forhånd. Funnene vitner om også om mangel på initiativ, noe som er motstridende av revisorforeningens strategi om at revisor må sette bærekraft på dagsordenen i revisjonsoppdraget.

Ansvar og etikk kan knyttes til flere aspekter ved denne masteroppgaven. Dersom revisjonsselskapene og virksomhetene som en del av næringslivet, skal ta sitt ansvar for det grønne skiftet, er det viktig at det jobbes med bærekraft i revisjonsoppdraget. Virksomhetene

må på sin side se verdiene av å engasjere seg i bærekraft, og revisors oppgave blir å være relevant samtalepartner.

Avslutning

Formålet med refleksjonsnotatet har vært å reflektere over hvordan ansvar og etikk knytter seg til studien, men også å reflektere over tilegnet kunnskap gjennom dette to-årige masterprogrammet. En del av UiA sin strategi er å samskape kunnskap ved å fremme internasjonale, innovative og ansvarlige perspektiver (UiA, u.å.). En måte universitetet jobber med å etterleve ansvar på, er at det jobbes med å forstå ulike aspekter på tvers av studieprogrammene. UiA fastslår her at en tredjedel av skolens ansatte jobber med å forstå ansvarsrelaterte problemstillinger, noe som skal gjenspeiles i undervisningen.

I masterprogrammet regnskap og revisjon, har ansvar blitt presentert i flere emner på ulike måter. Gjennom fag som ORG-449 Strategy og BE-507 Finansregnskap 5, har det blitt lagt vekt på hvilke samfunnsansvar og tilhørende utfordringer virksomheter i dag står ovenfor. I fagene RE-400 Revisjon 1 og RE-401 Revisjon 2, lærte vi mye om hvilken rolle revisor spiller som allmennhetens tillitsperson, og hvilket ansvar dette medfører. Noe som var ekstra relevant for retningen revisjon og regnskap, var at UiA våren 2021 innførte et nytt valgfag. Formålet med RE-401 Fraud Detection var å kartlegge hvordan svindel kan oppstå i revisjonsoppdrag. Revisors ansvar ble nøye vektlagt, da det ble fokusert på at studentene skulle utvikle ferdigheter som er nyttige for å forebygge og oppdage svindel. På bakgrunn av dette kan det konkluderes med at Handelshøyskolen UiA har vært flinke til å promotere konseptet «ansvarlighet».

Litteraturliste

Aalund (2019) *En spesialutgave til respondentene i Revisjonsbransjen*.

<https://www.aalund.com/wp-content/uploads/2018/01/Nyhedsbrev-NO-2019.pdf>

Beattie, V., Fearnley, S. & Brandt, R. (2001). *Behind Closed Doors: What Company Audit is Really About*. Palgrave Macmillan.

Bean, L., Clow, K. E. & O'Bryan, D. (1996). Determinants of Client Expectations for Accounting Services. *Journal of Customer Service in Marketing & Management*, 2(2), 61-91. https://doi.org/10.1300/J127v02n02_05

Boiral, O., Heras-Saizarbitoria, I. and Brotherton, M.-C. (2020). Professionalizing the

- assurance of sustainability reports: the auditors' perspective. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 33(2). 309-334. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-03-2019-3918>
- Brydon, D. (2019). *Assess, assure and inform: Improving audit quality and effectiveness*. London: APS Group. Open Government License
https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/852960/brydon-review-final-report.pdf
- Finanstilsynet. (2003). *Rådgivningsvirksomhet til revisjonsklienter* (23) [2003].
<https://www.finanstilsynet.no/nyhetsarkiv/rundskriv/older/radgivningsvirksomhet-til-revisjonsklienter/>
- Gulden, B. P. (2015). *Den eksterne revisor* (9.utg.). Gyldendal akademisk.
- Peltokangas, M., Forbergskog, T. L. & Heggen, R. (2021). *Bærekraftig business: en praktisk guide til hvordan du kan sikre virksomheten din for fremtiden*. Nor
- Revisorforeningen (u.å.). *Etiske regler for revisorer*.
<https://www.revisorforeningen.no/fag/nyheter/dnrs-regler-om-etikk/>
- Revisorforeningen (u.å.). *Revisors rolle*.
<https://www.revisorforeningen.no/fag/barekraft/artikler-barekraft/revisors-rolle/>
- Riksrevisjonen (2020). *Riksrevisjonens undersøkelse av styring av og rapportering på den nasjonale oppfølgingen av bærekraftsmålene*. (3/3).
<https://www.riksrevisjonen.no/rapporter-mappe/no-2020-2021/undersokelse-av-styring-av-og-rapportering-pa-den-nasjonale-oppfolgingen-av-fns-barekraftsmal/>
- Silvola, H. and Vinnari, E. (2021). The limits of institutional work: a field study on auditors' efforts to promote sustainability assurance in a trust society, 34(1), 1- 30.
<https://doi.org/10.1108/AAAJ-02-2019-3890>
- Universitetet i Agder (u.å.). *Visjon og strategi*.
<https://www.uia.no/om-uia/fakultet/handelshoyskolen-ved-uia/visjon-og-strategi>

Vedlegg 4: Diskusjonsnotat - Kristoffer Svendsen

Innledning

Vår masteroppgave i regnskap og revisjon undersøker hvordan revisor jobber med bærekraft i revisjonsoppdraget, sett fra et kundeperspektiv. I den forbindelse skal det utarbeides et diskusjonsnotat som knytter oppgaven til et av Handelshøyskolens nøkkelbegreper, nemlig internasjonalisering. Internasjonalisering er sammen med innovasjon og ansvar tre nøkkelbegreper hos Handelshøyskolen ved Universitetet i Agder. Notatet starter med et sammendrag av masteroppgaven. Videre går jeg inn på hvordan internasjonalisering kan sees i sammenheng med både temaet for masteroppgaven vår og for studiet som en helhet. Videre går jeg deretter inn på internasjonale trender som er relevante for temaet bærekraft, før jeg til slutt oppsummerer diskusjonene i et kort avsnitt.

Sammendrag av oppgaven

Det ble tidlig avgjort at vi ville skrive en oppgave som omhandler bærekraft.

Oppmerksomheten rundt bærekraft har i de siste tiårene økt betraktelig både blant norske og internasjonale virksomheter. Bærekraft ble definert av Brundtlandkommisjonen i 1987, og har vært svært sentralt i arbeidet knyttet til en mer bærekraftig verden. Bærekraftig utvikling kan defineres som en utvikling som imøtekommer dagens behov uten å ødelegge mulighetene for at kommende generasjoner skal få dekket sine behov (WCED, 1987, s. 34). Videre ser vi at bærekraft kan gi et konkurransefortrinn, ettersom investorer og andre interessenter i større grad krever at varer og tjenester som etterspørres tilvirkes både etisk og bærekraftig (Hoff & Helbæk, 2021, s. 71).

Bærekraft vil fortsette trenden med å bli en viktigere og viktigere del av virksomheters hverdag, og i de kommende årene kommer det nye lover og regler som sikrer at virksomheter tar sin del av ansvaret (Revisorforeningen, 2021). I den forbindelse har revisor, som allmennhetens tillitsperson, en viktig rolle. Både Revisorforeningen og de store revisjonsselskapene har bærekraft som et viktig satsningsområde både nå og i de kommende årene (Revisorforeningen, 2019).

Med dette som bakgrunn var vi nysgjerrige på revisors rolle i arbeidet med bærekraft, og ønsket å kartlegge hvor stor rolle revisor har, gitt alt fokuset bærekraft har generelt i

samfunnet. I tillegg til at både Revisorforeningen og de store revisjonsselskapene er opptatte av bærekraft. Etter noen omformuleringer underveis i studien landet vi ned på følgende problemstilling:

«Hvilken rolle spiller revisor i arbeidet med bærekraft i virksomheter i det norske markedet, sett fra et kundeperspektiv?»

For å besvare denne problemstillingen ble det utledet tre forskningsspørsmål:

- 1. Hvordan opplever norske virksomheter at revisor jobber med bærekraft i sine revisjonsoppdrag?*
- 2. I hvilken grad motiverer revisor til å arbeide med bærekraft i norske virksomheter?*
- 3. Hva begrenser norske virksomheter fra å bruke revisor i sitt arbeid med bærekraft?*

For å besvare problemstillingen har vi benyttet oss av en kvalitativ tilnærming, ettersom vi vil gå i dybden på hvordan kundene opplever at revisor arbeider med bærekraft i sine oppdrag. Utvalget har bestått av seks revisjonspliktige virksomheter, samt to revisjonsselskaper blant «The Big five». De ulike virksomhetene har vært av ulik størrelse, og operert i ulike bransjer. Det ble benyttet semistrukturerte dybdeintervjuer da vi intervjuet respondentene. Det vil si at vi hadde en intervjuguide som var laget på forhånd, men vi åpnet opp for spørsmål fra begge parter underveis. På denne måten fikk vi frem så mye informasjon som mulig innenfor de ulike temaene.

Denne studien vil være nyttig for flere interessenter. Revisorforeningen, som er en pådriver for å integrere bærekraft som en del av revisjonsoppdragene, vil med denne studien få en status på hvordan revisors rolle knyttet til bærekraft er i dag. Dette er verdifull informasjon i det videre arbeidet med å få integrert bærekraft som en del av revisjonsoppdragene. Videre vil studien være til nytte for respondentene vi har intervjuet ettersom de vil få en bedre forståelse av hvordan de kan bruke sin revisor i arbeidet knyttet til bærekraft.

Tidligere forskning på dette området viser at det er litt å jobbe med i revisjonsbransjen. Silvola og Vinnari (2021) gjennomførte en studie hvor de undersøkte revisors innsats til å promotere bekreftelse av innhold i bærekraftsrapporter og hvordan de implementerte denne praksisen som en del av revisjonsprofesjonen i Finland. Det ble gjennomført flere tiltak, men likevel konkluderer studien med at revisorene ikke har klart å skape et engasjement for å drive med bærekraftsrapportering i Finland. Dersom revisor skal etterfølge Revisorforeningens strategi om å integrere bærekraft fast i oppdrag, herunder motivere kundene til å arbeide med bærekraft, er det viktig at revisor innehar riktig kompetanse, slik at de kan være en relevant samtalepartner. Revisjonsprofesjonen i tillegg til andre som kan bekrefte bærekraftsrapportering, ble i en studie av Boiral et al., (2019), kritisert for manglende opplæring og kompetanse. Studien kom frem til at profesjonen bygger på et for svakt grunnlag, både når det gjelder faglig identitet, standardisering og utvikling av spesifikk kunnskap (Boiral et al., 2019).

Resultat

Funn knyttet til første forskningsspørsmål, «*Hvordan opplever norske virksomheter at revisor jobber med bærekraft i sine revisjonsoppdrag?*», viser at revisor generelt oppleves som proaktive, men at revisor i liten grad har satt bærekraft på dagsorden. Også revisjonsselskapene sier at de har en vei å gå på dette området.

På det andre forskningsspørsmålet, «*I hvilken grad motiverer revisor til å arbeide med bærekraft i norske virksomheter?*», ser vi også at en klar overvekt av respondentene uttaler at revisor ikke tar aktive steg for å motivere kunden for å arbeide med bærekraft. Videre ser vi at dersom revisor gir råd knyttet til bærekraft, er det på et så lavere nivå enn man kan forvente. Avslutningsvis kommer det frem at revisjonsselskapene mener at dette handler om revisors selvtillit og trygghet som avgjørende faktorer for hvordan revisor arbeider med bærekraft i sine oppdrag.

På det tredje forskningsspørsmålet, «*Hva begrenser norske virksomheter fra å bruke revisor i sitt arbeid med bærekraft?*», er det noen faktorer som viser seg viktigere enn andre. Funnene i denne studien viser at det er uavhengighet, kompetanse, pris og revisors egeninteresse for bærekraft som er de største begrensningene for virksomheter for å ta i bruk revisor i arbeidet med bærekraft.

Basert på funnene kan vi konkludere på problemstillingen vår, «*Hvilken rolle spiller revisor i arbeidet med bærekraft i virksomheter i det norske markedet, sett fra et kundeperspektiv?*».

Det kan konkluderes med at revisor spiller en mindre rolle i arbeidet med bærekraft enn først antatt. Dersom revisorbransjen klarer å øke revisors kunnskap om bærekraft og å informere om at de besitter kunnskap om bærekraft så vil revisor kunne bli den store stjernen i denne historien, slik som respondent A uttalte.

Internasjonalisering

I dette diskusjonsnotatet skal jeg knytte oppgaven og studieløpet som en helhet opp mot Handelshøyskolen ved Universitetet i Agder sitt nøkkelbegrep internasjonalisering. Med oppgaven som utgangspunkt er det flere aktuelle temaer å trekke frem. FNs bærekraftsmål, store internasjonale revisjonsselskap, kommende lovverk innenfor bærekraft. I tillegg ser jeg på Handelshøyskolens fokus på internasjonalisering som påvirkning for valg av tema.

Avslutningsvis kommer jeg med en liten oppsummering av dette diskusjonsnotatet.

Bærekraft har i dag et stort fokus over hele verden og vil også i fremtiden få en sentral rolle. Som vi allerede har vært inne på i oppgaven, står FNs bærekraftsmål svært sentralt i arbeidet med bærekraft verden over. Siden 2015 har de 17 bærekraftsmålene vært viktig i arbeidet med å bekjempe ulikheter, stoppe klimaendringer og å utrydde fattigdom innen 2020 (Hoff & Helbæk, 2021, s. 67). Disse målene er en stor del av årsaken til at denne oppgaven har blitt skrevet, da det har vært med på å øke fokuset rundt bærekraft betraktelig de senere årene. Revisjonsbransjen må i takt med næringslivet følge opp dette arbeidet, i lys av revisors stilling som allmennhetens tillitsperson. Av denne grunn var det interessant for oss å se i hvilken grad revisor følger dette opp i dag. Bærekraftsmålene er internasjonale mål som også påvirker den norske revisjonsbransjen.

FNs bærekraftsmål har vi også sett gjennom hele studieløpet, ved at det i flere emner har blitt inkludert i pensum. Det er viktig og bra at Handelshøyskolen ved Universitetet i Agder har fokus på dette. Dette har påvirket oss som studenter, og denne bevisstgjøringen har påvirket oss til å ta bærekraftige valg både i privatlivet og skolesammenheng. Interessen for bærekraft har økt i takt med min progresjon i utdanningsløpet, og ettersom jeg etter endt studie skal jobbe i revisjonsbransjen er det verdifullt å se hvordan bransjen jobber med bærekraft i dag.

De fem store revisjonsselskapene i Norge, «The Big Five», har under hele studieløpet vært synlige. Gjennom bedriftspresentasjoner og gjesteforelesninger har vi fått verdifull innsikt i hvordan de største internasjonale selskapene jobber. De senere årene har vi også fått mer informasjon om hvordan det jobbes med bærekraft i selskapene, noe som har inspirert oss da vi måtte bestemme oss for hvilket tema vi skulle skrive vår masteroppgave om. I tillegg har det i undervisningen i flere emner blitt nevnt eksempler som handler om hvordan de store revisjonsselskapene praktiserer sitt arbeid innenfor flere felt. Dette har vi for eksempel sett i både RE-400 og RE-401. På bakgrunn av dette var det mest naturlig å avgrense oppgaven vår til å intervju virksomheter som benyttet seg av de største revisjonsselskapene. Disse selskapene er viktige aktører når det gjelder hvordan revisjonsbransjen skal arbeide med bærekraft. Alle de store revisjonsselskapene er internasjonale selskaper, og gjennom utdanningen på UiA har internasjonalisering hele tiden vært sentralt.

I tiden fremover vil det komme flere internasjonale lover og regler som handler om bærekraft, og under studiet har vi blitt introdusert for hvilke lovverk som kommer. Særlig i emnet RE-400 har vi fått et innblikk i dette. I tillegg har revisjonsbransjen flere internasjonale revisjonsstandarder, og dette har vært sentralt underveis i studiet Regnskap og Revisjon på Universitetet i Agder. Både i RE-400 & RE-401, BE-111, BE-209, BE-420 og BE-507 har dette hatt stort fokus i undervisningen. Det har gitt oss studenter en god innsikt i hvilke lovverk som kommer når vi skal ut i arbeidslivet som revisor etter endt studie. Videre har vi sett at flere av lovverkene utarbeides internasjonalt, og at de skal praktiseres i mange land.

Gjennom denne masteroppgaven har vi sett på hvilken rolle revisor spiller i arbeidet med bærekraft i virksomheter i det norske markedet, sett fra et kundeperspektiv. I tillegg har vi sett på hvordan dette arbeides med i de store revisjonsselskapene i Norge. Selv om vår oppgave er avgrenset til det norske markedet, men det er naturlig å anta at mye av det samme vil gjelde i den internasjonale revisjonsbransjen. I emnet RE-401 har vi hatt en egen forelesning om bærekraft og revisjon, som har gitt oss kunnskap om hvordan nasjonale og internasjonale trender innenfor bærekraft er med på å endre revisjonsbransjen. Denne innsikten har vært verdifull på flere måter. Det trigget oss til å finne ut mer om revisors arbeid med dette og førte frem til temaet i vår masteroppgave. Dette i kombinasjon med Revisorforeningens strategi og å integrere bærekraft som en fast del i alle revisjonsoppdrag, har gitt økt motivasjon for å jobbe innen revisjon etter studiene, der vi kan motivere virksomheter til å arbeide med

bærekraft ved å være en proaktiv revisor som setter bærekraft på dagsorden i revisjonsoppdraget.

Underveis i studieløpet på Universitetet i Agder har vi også hatt flere fag på engelsk. Dette har vært bra for å forberede oss til arbeidslivet, der man ofte må både prate og skrive engelsk. Det er fint at vi har måttet veksle mellom forskjellige språk, noe som er veldig vanlig i revisoryrket. Gjennom årene på Universitetet i Agder kan jeg trekke frem RE-400, BE-417, BE-507 og BE-414 som fag vi har hatt på engelsk. Flere faguttrykk i revisjonsyrket er på engelsk, og man møter kunder som kun kommuniserer på engelsk. På denne måten har det vært verdifullt med et revisjonsemne på engelsk, slik at vi kan veksle mellom engelske og norske faguttrykk. Det at engelsk er en naturlig del av vår hverdag har også gjort arbeidet med å forstå internasjonal litteratur lettere, ettersom det er større tilgang på engelsk litteratur enn norsk.

Oppsummering

I dette diskusjonsnotatet har jeg gått gjennom de viktigste delene av vår masteroppgave som har blitt jobbet med i vårsemesteret i 2022. Deretter har det blitt sett på hvordan masteroppgavens tema og studieløpet på Universitetet i Agder kan knyttes til Handelshøyskolens nøkkelbegrep internasjonalisering. Det kan konkluderes med at dette nøkkelbegrepet har vært sentralt i flere deler av studiet, og at det internasjonale fokuset har hatt en positiv innvirkning på masterstudiet i Regnskap og Revisjon. Denne kunnskapen er verdifull å ha med seg inn i arbeidslivet i fremtiden.

Litteraturliste

Boiral, O., Heras-Saizarbitoria, I. and Brotherton, M.-C. (2019). Professionalizing the assurance of sustainability reports: the auditors' perspective. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 33(2). 309-334. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-03-2019-3918>

Hoff, K. G. & Helbæk, M. (2021). *Virksomhetens økonomi (9. utg.)*. Oslo: Universitetsforlaget.

Revisorforeningen (2019). Relevant og kvalitet i en digital og bærekraftig verden – allmennhetens tillitsrepresentant og uunnværlig for næringslivet <https://Revisorforeningen.no/contentassets/d7bfbc68849c438cbda0cf14b0caa563/Revisorforeningens-strategi-2019.pdf>

Revisorforeningen (2021, 31. desember). Bærekraftsåret 2021 oppsummert.

https://Revisorforeningen.no/fag/nyheter/barekraftsaaret-2021-oppsummert/?fbclid=IwAR3o_pvclYCOMmtXUaNbxDYbDv2sjnUEqUeNGLDh51uTMPHnqdu-ALXKaII

Silvola, H. and Vinnari, E. (2021). The limits of institutional work: a field study on auditors' efforts to promote sustainability assurance in a trust society, 34(1). 1- 30.

<https://doi.org/10.1108/AAAJ-02-2019-3890>

World commission on environment and development (1987). *Our common future*. (17), 1-91.

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

Vedlegg 5: Informasjonsskriv & NSD samtykkeskjema



Forespørsel om deltakelse i studie om revisors rolle og bærekraft

«Revisors rolle som pådriver for bærekraft»

Kjære dere i (virksomhet),

Vi er to studenter ved handelshøyskolen UiA som skriver en masterutredning innen regnskap og revisjon. Vi har valgt å fordype oss i bærekraft, da vi ser at dette er et svært relevant og viktig tema. Bærekraft er ikke lenger bare en «trend», men noe som i økende grad kreves av omgivelsene. Som kommende revisorer er vi interessert i å undersøke hvordan kundene opplever at revisor jobber med bærekraft i revisjonsoppdraget. Revisor er allmenhetens tillitsperson, og derfor er det avgjørende at revisor bidrar til en bærekraftig utvikling av norsk næringsliv, da dette vil sikre langsiktig verdiskapning og vekst.

Deres bidrag

I forbindelse med utredningen gjennomfører vi en undersøkelse med formål om å identifisere norske virksomheters samarbeid med revisor, herunder om virksomhetene opplever at revisor har god kompetanse på bærekraft, om de motiverer og om det finnes noen begrensinger fra å bruke revisor som pådriver for bærekraft. Vi håper at resultatene i studiet fører til at revisorer blir mer proaktive i sitt arbeid med bærekraft, samt at virksomhetene blir oppmerksomme på hvilke muligheter som finnes.

Vi opplever at dere i (virksomhet) har et fokus på bærekraft, og av den grunn ønsker vi å intervju nettopp dere. Det er ønskelig å høre deres oppfatning av revisor, og vi håper at dere synes henvendelsen er interessant. Vi håper å få et intervju med en person som har kunnskap om bærekraft i virksomheten og som har kontakt med revisor. Dette er ikke et krav, men vil være mest optimalt med tanke på det vi skal undersøke. Intervjuet foregår digitalt og vil vare i 45-60 minutter.

Det er ønskelig at intervjuene gjennomføres fortløpende. Svarfrist settes derfor til 11. mars. Eventuelle spørsmål kan henvendes til undertegnede. Dersom dere ønsker å motta utredningen når den er ferdigstilt, kan dere ta kontakt med oss på mail.

Dine rettigheter

Det er frivillig å delta i studien, og du kan når som helst trekke deg. Nederst i informasjonsskrivet finner du vedlagt samtykkeskjema, samt informasjon om dine rettigheter og hvordan vi oppbevarer opplysninger og forholder oss til personvernreglene. Dine personvernopplysninger i denne studien blir ditt navn og din stemme. Ved studiets slutt blir dette anonymisert og kan ikke spores tilbake til deg.

På forhånd takk for hjelpen, vi håper å høre fra dere!

Med vennlig hilsen

Kristoffer Svendsen & Hilde Jensen Birkeland

Kristoffer Svendsen

Masterstudent UiA

Tlf: 909 66 748

krisssv15@student.uia.no

Hilde Jensen Birkeland

Masterstudent UiA

Tlf: 480 78 127

hildeb15@student.uia.no

Victoria Edgar

Førsteamanuensis ved UiA

Tlf: 381 41 409

victoria.edgar@uia.no

Hvem er ansvarlig for forskningsprosjektet?

Handelshøyskolen ved Universitetet i Agder er ansvarlig for forskningsprosjektet

Hvorfor får du spørsmål om å delta?

Vi ønsker å undersøke norske virksomheter sitt forhold til revisor når det gjelder tema bærekraft. Utvalget er basert på virksomheter som engasjerer seg i bærekraft. Det vises her til bærekrafts barometeret 2021. Forespørselen sendes ut til ca. 25 norske virksomheter som er revisjonspliktige og som har revisor.

Hva innebærer det for deg å delta?

Dersom du velger å delta i prosjektet, innebærer det at du stiller til et digitalt intervju med oss.

Dette foregår over Zoom/Teams, og vil vare i ca. 45 til 60 minutter. Det vil bli gjort lydopptak av intervjuet via Nettskjema, som er en sikker løsning for datainnsamling på nett.

Frivillig deltakelse

Det er frivillig å delta i prosjektet. Hvis du velger å delta, kan du når som helst trekke samtykket tilbake uten å oppgi noen grunn. Alle dine personopplysninger vil da bli slettet. Det vil ikke ha noen negative konsekvenser for deg hvis du ikke vil delta eller senere velger å trekke deg. Vi vil bare bruke opplysningene om deg til formålene vi har fortalt om i dette skrivet. Vi behandler opplysningene konfidensielt og i samsvar med personvernregelverket. Opplysningene anonymiseres når prosjektet avsluttes/oppgaven er godkjent, noe som etter planen er 01.06.2022. Dersom deltakelsen trekkes, vil alle opplysninger slettes umiddelbart.

Ditt personvern – hvordan vi oppbevarer og bruker dine opplysninger

Vi vil bare bruke opplysningene om deg til formålene vi har fortalt om i dette skrivet. Vi behandler opplysningene konfidensielt og i samsvar med personvernregelverket. Det er kun vi som skriver masterutredningen som vil ha tilgang til opplysningene før de blir anonymisert. Gjennom å bruke nettskjema-diktafonen oppbevares opplysningene på en sikker plattform.

Hva skjer med opplysningene dine når vi avslutter forskningsprosjektet?

Opplysningene anonymiseres når prosjektet avsluttes/oppgaven er godkjent, noe som etter planen er 01.06.2022.

Dine rettigheter

Så lenge du kan identifiseres i datamaterialet, har du rett til:

- innsyn i hvilke personopplysninger som er registrert om deg, og å få utlevert en kopi av opplysningene,
- å få rettet personopplysninger om deg,
- å få slettet personopplysninger om deg, og
- å sende klage til Datatilsynet om behandlingen av dine personopplysninger.

Hva gir oss rett til å behandle personopplysninger om deg?

Vi behandler opplysninger om deg basert på ditt samtykke.

På oppdrag fra Universitetet i Agder har NSD – Norsk senter for forskningsdata AS vurdert at behandlingen av personopplysninger i dette prosjektet er i samsvar med personvernregelverket.

Hvor kan jeg finne ut mer?

Hvis du har spørsmål til studien, eller ønsker å benytte deg av dine rettigheter, ta kontakt med: Kristoffer Svendsen (909 66 748), Hilde Jensen Birkeland (48078127) eller vår veileder Victoria Edgar (381 41 409). Personvernombud ved UiA kan kontaktes på personvernombud@uia.no.

Hvis du har spørsmål knyttet til NSD sin vurdering av prosjektet, kan du ta kontakt med:

- NSD – Norsk senter for forskningsdata AS på epost (personverntjenester@nsd.no) eller på telefon: 55 58 21 17.

Samtykkeerklæring

Jeg har mottatt og forstått informasjon om prosjektet Revisors rolle som pådriver for bærekraft, og har fått anledning til å stille spørsmål. Jeg samtykker til:

- å delta i et intervju

Jeg samtykker til at mine opplysninger behandles frem til prosjektet er avsluttet

(Signert av prosjektdeltaker, dato)