

Revisors rolle i arbeidet med taksonomien

En kvalitativ undersøkelse om ønskene og forventningene revisjonsklienten har til sin eksterne revisor i arbeidet med EUs taksonomi

Inger-Marie Kristiansen
Susanne Rosåsen

VEILEDERE

Geir Haaland
Ann-Cathrin Hoffmann

Universitetet i Agder, 2023

Handelshøyskolen ved UiA
Institutt for økonomi

Master

Forord

Denne avhandlingen markerer slutten på vår toårige master i regnskap og revisjon på Handelshøgskolen ved Universitetet i Agder. Oppgaven har et omfang på 30 studiepoeng og er skrevet i studiets siste semester. Valget av tema falt på bærekraft ettersom det er et dagsaktuelt tema som i stor grad vil prege arbeidet revisor gjør fremover.

Arbeidet med oppgaven har vært krevende, men også givende. Da vi startet arbeidet, var vår kunnskap om taksonomien svært begrenset. Gjennom arbeidet med avhandlingen har vi fått en bedre forståelse av taksonomien og andre kommende lovkrav knyttet til bærekraft, samt en bedre forståelse av revisors rolle i det grønne skiftet. Vi har også lært mye om hvordan forholdet mellom revisor og kunde kan se ut og tatt med oss mye viktige innspill fra bedrifter som vi håper kan være nyttige for oss i arbeidslivet.

Gjennom oppgaven er det flere som har bidratt. Først ønsker vi å takke våre veiledere Ann-Cathrin Hoffmann fra BDO, og Geir Haaland som har kommet med nyttige innspill i løpet av prosessen. En ekstra takk til Ann Cathrin for forslag om tema til oppgaven. Vi vil også takke våre informanter som har tatt seg tid til å stille til intervju. Oppgaven hadde ikke blitt den samme uten deres innspill.

Kristiansand, 30. mai 2023

Inger-Marie Kristiansen og Susanne Rosåsen

Sammendrag

Bærekraft har de siste årene blitt mer og mer dagsaktuelt. I den forbindelse kommer det stadig nye lovkrav som virksomheter blir pålagt å følge. EUs taksonomi ble gjeldende i norsk lov for et lite utvalg selskaper fra regnskapsåret 2023. Målet med taksonomien er å vri kapital mot grønne investeringer, samt å skape en felles definisjon for hva som er miljømessig bærekraftig. Denne avhandlingen tar sikte på å undersøke hvilke forventninger og ønsker revisjonsklienter har til sin eksterne revisor i forbindelse med taksonomien og hvordan revisor forholder seg til disse ønskene og forventningene. I tillegg blir det undersøkt i hvilken grad revisor er forberedt på å møte disse ønskene og forventningene. Avhandlingen besvarer følgende problemstilling:

Hvilke ønsker og forventninger har revisjonsklienter til revisor når det kommer til arbeidet med taksonomien, og hvilke utfordringer skaper dette for revisor?

Avhandlingen er kvalitativ, og data er innsamlet gjennom dybdeintervjuer. Utvalget består av seks intervjuer av ansatte med ansvarsområde innen bærekraft i bedrifter som har startet arbeidet med taksonomien og fem intervjuer av revisorer med ansvarsområde innen bærekraft.

Funnene våre viser at ønskene og forventningene til revisor begrenser seg til at revisor skal hjelpe å tolke taksonomien, være i forkant av regelverket og utfordre sine kunder på rapporteringen. Begrensningene som er med på å styre ønskene og forventningene knytter seg til revisors uavhengighet, kompetanse, og hvorvidt revisor har anledning til å sette seg inn i de bransjespesifikke kravene i taksonomien. Det blir videre avdekket at revisor anser bedriftenes forventninger som rimelige, men at det er usikkert hvorvidt en tolkning av regelverket faller innenfor revisors ansvarsområde. Å være i forkant er også ansett som utfordrende da taksonomien er i stadig endring. Det blir også avdekket at flertallet av revisorene er av den oppfatning at revisor er en pådriver for bærekraft i dag, men at det allikevel er forbedringspotensiale og at revisor bør være mer proaktiv i arbeidet med andre kommende lovkrav. Det ble avdekket at revisor i varierende grad er klar for å møte revisjonsklientenes forventninger og ønsker.

Abstract

Sustainability is something that has gained a lot of focus over the past few years. In light of this, more and more regulations are being developed that businesses are required to follow. The EU taxonomy entered into force in Norwegian Law from the financial year of 2023. The aim of the taxonomy is to turn capital towards green investments, as well as to create a common definition for what is environmentally sustainable. This thesis aims to investigate which expectations and needs companies have of their external auditor in conjunction with the taxonomy and how the auditor relates to these expectations and needs. In addition to the extent to which the auditor is prepared to meet these expectations and needs. The thesis therefore answers the following problem:

What expectations and needs do audit clients have of the auditor when it comes to work with the taxonomy, and what challenges does this create for the auditor?

The thesis is qualitative, and data has been collected through six interviews of employees with responsibility in sustainability in companies that have begun work on the taxonomy, and five interviews of auditors with responsibility within sustainability.

The findings in this thesis show that the expectations of the auditor are limited to the auditor helping to interpret the taxonomy, being ahead of the regulations, and challenging their clients on reporting. The limitations that largely govern expectations relate to the auditor's independence, competence and whether the auditor has the opportunity to familiarize himself with the industry-specific requirements in the taxonomy. It is further discovered that the auditor considers these expectations to be reasonable, but that it is uncertain whether an interpretation of the regulations falls within the auditor's area of responsibility. Being ahead of the regulation is also considered challenging as the taxonomy is constantly changing. It is also revealed that most of the auditors are of the opinion that the auditor is a promoter of sustainability today, but that there is still potential for improvement and that the auditor should be more proactive in working with other upcoming legal requirements. It was revealed that the auditor in varying degree, was ready to meet audit clients' expectations and needs.

Forkortelser

Capex	Capital expenditure
CSRD	Corporate Sustainability Reporting Directive
ESG	Economic, Social, Governmental
ESRS	European Sustainability Reporting Standards
EU	Den Europeiske Union
FN	De Forente Nasjoner
GRI	Global Reporting Initiative
IFRS	International Financial Reporting Standards
ISA 200	Overordnede mål for den uavhengige revisor og gjennomføringen av en revisjon i samsvar med de internasjonale revisjonsstandardene
ISA 705	Modifikasjoner i konklusjonen i den uavhengige revisors beretning
ISA 720	Revisors oppgaver og plikter vedrørende øvrig informasjon
ISSA 5000	International standard on sustainability assurance
ISAE 3000	Attestasjonsoppdrag som ikke er revisjon eller forenklet revisorkontroll av historisk finansiell informasjon
NFRD	Non-Financial Reporting Directive
Opex	Operating expense
SIKT	Kunnskapssektorens Tjenesteleverandør
TCFD	Task Force on Climate-related Financial Disclosures
UIA	Universitetet i Agder
ZOOM	Zoom Video Communications, Inc

Innholdsfortegnelse

Sammendrag	iii
Abstract	iv
Forkortelser	v
Innholdsfortegnelse	1
1. Innledning	3
1.1 Introduksjon	3
1.2 Problemstilling.....	5
1.3 Avgrensning	6
1.4 Oppgavens oppbygging.....	7
2. Bærekraftig utvikling og taksonomien	8
2.1 Bærekraft.....	8
2.1.1 FNs bærekraftsmål	8
2.1.2 Rammeverk for bærekraftsrapportering	9
2.1.3 Bærekraftsrapportering	10
2.1.4 Grønnvasking	11
2.2 Taksonomien	12
2.2.1 Stegvis rapportering etter taksonomien.....	15
2.2.2 Tilleggsdokumentet og en brun taksonomi	16
2.2.3 Taksonomiens styrker og svakheter	17
2.2.4 Taksonomien og CSRD.....	18
3. Revisors arbeid og ansvarsområder	20
3.1 Hensikten med lovfestet revisjon.....	20
3.2 Revisjonsberetningen	21
3.3 Revisors uavhengighet og objektivitet	23
3.3.1 Revisor som rådgiver	24
3.4 Revisors rolle i det grønne skiftet	25
3.5 Revisor og taksonomien	26
3.6 Utdanning og krav om etterutdanning for revisorer.....	27
3.7 Prinsippal-agent teorien	29
3.8 Forventningsteori.....	30
4. Metode	31
4.1 Valg av vitenskapsteori	32
4.2 Valg av forskningsdesign	33
4.3 Datainnsamling.....	33
4.4 Valg av intervjuobjekter.....	34
4.5 Gjennomføring	36
4.6 Personvern og etiske vurderinger.....	38
4.7 Dataanalyse	39
4.8 Reliabilitet og validitet.....	40

5. Presentasjon av resultater	43
5.1 <i>Generell bakgrunnsinformasjon</i>	43
5.1.1 Bærekraft.....	43
5.1.2 Taksonomien	46
5.2 <i>Hvilke ønsker og forventninger har revisjonsklienten til sin eksterne revisor i arbeidet med taksonomien?</i>	48
5.2.1 Informasjon fra revisor.....	48
5.2.2 Bruk av revisor	49
5.2.3 Revisors kompetanse.....	50
5.2.4 Begrensninger	51
5.2.5 Forventninger og ønsker til revisor	52
5.3 <i>Hvilke utfordringer opplever revisor i møte med revisjonsklientenes ønsker og forventninger?</i>	53
5.3.1 Revisors tilsvarende til ønskene og forventningene avdekket i første forskningsspørsmål	53
5.3.2 Begrensninger i forhold til uavhengighet.....	54
5.4 <i>I hvilken grad er revisor forberedt på å møte revisjonsklientenes ønsker og forventninger?</i>	56
5.4.1 Revisors arbeid med bærekraft og taksonomien	56
5.4.2 Revisors kompetansenivå på taksonomien.....	56
5.4.3 Revisor som pådriver for bærekraft	58
6. Diskusjon	61
6.1 <i>Hvilke ønsker og forventninger har revisjonsklienten til sin eksterne revisor i arbeidet med taksonomien?</i>	61
6.2 <i>Hvilke utfordringer opplever revisor i møte med revisjonsklientenes ønsker og forventninger?</i>	63
6.3 <i>I hvilken grad er revisor forberedt på å møte revisjonsklientenes ønsker og forventninger?</i>	65
7. Konklusjon	68
7.1 <i>Oppsummering og besvarelse av problemstilling</i>	68
7.2 <i>Begrensninger</i>	69
7.3 <i>Forslag til videre forskning</i>	71
8. Litteraturliste	72
Vedlegg 1: Intervjuguide til bedrift	81
Vedlegg 2: Intervjuguide til revisor	83
Vedlegg 3: Diskusjonsnotat av Inger-Marie Kristiansen	85
Vedlegg 4: Diskusjonsnotat av Susanne Rosåsen	93
Figur 1: Hvordan kan revisor hjelpe kunden med bærekraft?.....	5
Figur 2: Tidslinje for innføring av taksonomien.	12
Figur 3: Innføring av taksonomien steg for steg	16
Figur 4: «Forskningsløken»	31
Figur 5: Forskningsdesign	33
Figur 6: Kvalitativ analyseprosess	39
Figur 7: Attesting av bærekraftsinformasjon	45
Figur 8: Informasjon fra revisor	48
Tabell 1: Oversikt intervjuobjekter – utvalg 1	36
Tabell 2: Oversikt intervjuobjekter - utvalg 2	36

1. Innledning

1.1 Introduksjon

Bærekraft blir mer og mer aktuelt i dagens samfunn. I dag er det ikke bare virksomheters finansielle stilling som er i fokus. Det blir også lagt større vekt på sosiale og miljømessige forhold. Det er samspillet mellom disse som omtales som *Den triple bunnlinjen* (Elkington, 2008, s. 49). ESG er et annet tredelt fokus som brukes mye innen økonomifagfeltet og står for environmental, social, og corporate governance, som kan oversettes til miljø-, sosiale-, og forretningsetiske forhold (Halbritter & Dorfleitner, 2015). Det blir stadig viktigere for investorer, eiere og banker at virksomheter velger en mer bærekraftig forretningsmodell. Det er flere grunner til at en forretningsmodell med fokus på bærekraft er fordelaktig for virksomhetene. Blant annet er det en økning i etterspørsel etter bærekraftige produkter, samt at investorer er opptatt av klimarisiko og samfunnsansvar og inkluderer dette som en del av sin screeningprosess. I tillegg vil den økende opptattheten av bærekraft medføre at store deler av fremtidige arbeidstakere trekkes i retning av mer bærekraftige arbeidsgivere (NHO, 2020).

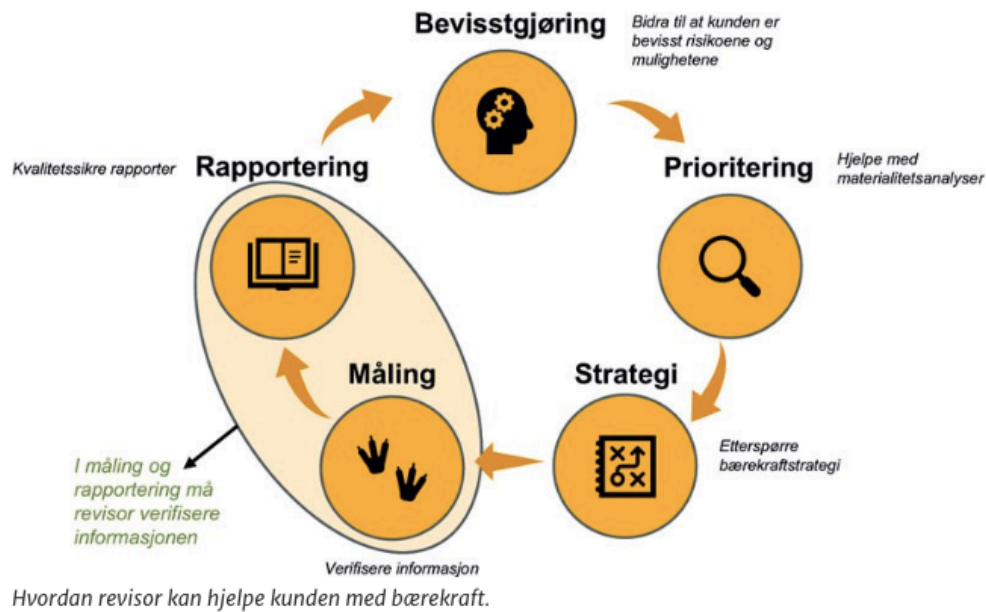
Ettersom ikke-finansiell informasjon knyttet til bærekraft har fått en mye større plass, har norske bedrifter blitt pålagt flere rapporteringskrav knyttet til bærekraft. Fra regnskapsåret 2013 ble regnskapsloven § 3-3 bokstav c innført, og store foretak fikk krav om å rapportere ikke-finansiell informasjon om samfunnsansvar. Videre fikk store norske selskap også rapporteringskrav om åpenhet innført 1. juli 2022 gjennom Åpenhetsloven. Formålet med Åpenhetsloven er å forebygge menneskerettighetsbrudd og hindre dårlige arbeidsforhold, samt sikre at allmenheten har tilgang på relevant informasjon (Forbrukertilsynet, 2021). I rekken av disse rapporteringskravene finner vi taksonomien, et klassifiseringssystem for grønne investeringer (Regjeringen, 2019). Dette er et av de nyeste tiltakene i EUs handlingsplan for bærekraftig finans.

EU-taksonomiens rapporteringskrav traff et utvalg av selskaper i EU ved inngangen av 2022 (Asker, 2022). Taksonomien ble først gjeldende etter norsk lov fra 1. januar 2023. Dette byr på en rekke utfordringer for selskapene ettersom dette klassifiseringssystemet blir ansett som ganske omfattende. Sjefsøkonom i Sparebank 1 Markets, Harald Magnus Andreassen, har gått så langt som å referere til taksonomien som «*et uberbyråkratisk makkverk*» (Storvik, 2021). Samtidig er det viktig å utvikle gode rutiner for oppfølging av taksonomien, ettersom den er i

konstant utvikling. Det er ingen tvil om at regelverket er kommet for å bli, og det vil derfor være et fortrinn om man er tidlig ute med å rapportere etter taksonomien. Dette kan både skape et konkurransefortrinn, samt redusere tidsbruk og kostnader på sikt (Borlaug & Landberg, 2022). I tillegg er det mye som tyder på at EUs Corporate Sustainability Reporting Directive (heretter omtalt som CSRD) også vil bli implementert i norsk lov samtidig som i EU, fra regnskapsåret 2024 (Revisorforeningen, 2023). Verdipapirlovutvalgets utredning vedrørende dette ble publisert 22. mai 2023 (NOU 2023:15). Grunnet denne avhandlingens tidsbegrensning er denne utredningen i liten grad hensyntatt.

I 2022 gjennomførte PwC en undersøkelse der de ønsket å øke sin innsikt i arbeidet som er blitt gjort med bærekraft hos ulike bedrifter i hele Norge. Undersøkelsen representerer et utvalg på 585 virksomheter, der et bredt spekter av bransjer er inkludert. Der kom det frem at kun 10% av respondentene i Kristiansandsregionen hadde tilstrekkelig kunnskap om EU-taksonomien og på nasjonal basis var dette tallet på kun 20% (PwC et al., 2022, s. 19). En annen undersøkelse gjennomført av BDO (2023) viser også at det er lite kunnskap om taksonomien. Undersøkelsen, som omfatter cirka 50 små og mellomstore norske banker, avdekket at kun 29% av disse hadde satt seg inn i rapporteringskriteriene etter taksonomien (BDO, 2023).

I følge Revisorforeningen (u.å.-c), er det viktig at revisor som allmenhetens tillittperson bidrar til en bærekraftig utvikling i næringslivet. Det uttales også at revisor kan være en pådriver for bærekraft (Revisorforeningen, u.å.-c). Etersom det er en klar mangel på kunnskap om taksonomien ute i bedrifter er det derfor nødvendig at revisor kommer på banen og veileder dem. Videre er det viktig at det er en forståelse mellom revisor og bedriftene når det kommer til hva revisor kan og ikke kan bidra med.



Figur 1: Hvordan kan revisor hjelpe kunden med bærekraft?

Hentet fra (Revisorforeningen, u.å.-c)

Figur 1 illustrerer hvordan revisor kan bidra i arbeidet med bærekraft i bedrifter og viser at revisor kan bidra med bevisstgjøring, prioritering, strategi, måling og rapportering.

1.2 Problemstilling

Formålet med oppgaven er å undersøke hvilke ønsker og forventninger revisjonsklienter har til revisor når det kommer til bistand i arbeidet med EUs taksonomi. Videre ønsker vi å undersøke hvorvidt dette skaper noen utfordringer for revisor. Vi ønsker også å undersøke hvordan revisor har forberedt seg på innføringen av taksonomien og i hvilken grad disse forberedelsene har bidratt til at revisor kan møte revisjonsklientenes ønsker og forventninger. Dette har resultert i følgende problemstilling:

Hvilke ønsker og forventninger har revisjonsklienter til revisor når det kommer til arbeidet med taksonomien, og hvilke utfordringer skaper dette for revisor?

For å besvare problemstillingen har det blitt utarbeidet tre forskningsspørsmål, hvor første forskningsspørsmål er:

Hvilke ønsker og forventninger har revisjonsklienten til sin eksterne revisor i arbeidet med taksonomien?

Målet med dette forskningsspørsmålet er å kartlegge hvilke ønsker og forventninger revisjonsklientene har til sin eksterne revisor i arbeidet med taksonomien. Kartleggingen gjelder både for bedrifter som er lovpålagt rapportering fra regnskapsåret 2023, og de som rapporterer frivillig og som kan bli lovpålagt på et senere tidspunkt. Disse ønskene og forventningene har videre ført til andre forskningsspørsmål:

Hvilke utfordringer opplever revisor i møte med revisjonsklientenes ønsker og forventninger?

I dette forskningsspørsmålet blir ønskene og forventningene fra forskningsspørsmål en presentert for et utvalg av revisorer med den hensikt å undersøke hvilke utfordringer de opplever i forbindelse med dette. Videre ønsker vi å undersøke hvordan revisor har forberedt seg på taksonomien. Tredje forskningsspørsmål lyder derfor:

I hvilken grad er revisor forberedt på å møte revisjonsklientenes ønsker og forventninger?

I dette forskningsspørsmålet står revisors kompetanse sentralt. Vi ønsker å finne ut hvordan revisor har forberedt seg og hvordan de selv opplever eget kompetansenivå på taksonomien. Videre er hensikten å undersøke hvorvidt revisor selv er av den oppfatning at kompetansen er på plass i dag for å møte revisjonsklientenes ønsker og forventninger.

1.3 Avgrensning

Avhandlingens første utvalg er avgrenset til bærekraftsansvarlige i bedrifter som har informasjon om taksonomien inkludert i sin årsrapport for 2021. De bærekraftsansvarlige er ansatt i en blanding av selskap som er pålagte å rapportere på taksonomien fra regnskapsåret 2023 og selskap som foreløpig rapporterer frivillig. Videre er ikke selskapets størrelse en begrensning for å delta i denne studien, kun hvorvidt arbeidet på taksonomien er startet eller ikke. En inkludering av informanter fra selskaper som er i gang med arbeidet på taksonomien, vil bidra til å øke kvaliteten på studien. Informanter uten erfaring på taksonomien vil trolig ha lite relevant informasjon å dele og er derfor ikke inkludert i vårt utvalg.

Videre består utvalg to i hovedsak av norske statsautoriserte revisorer med kompetanse på bærekraft og EU-taksonomien. Gjennom avhandlingen ble det klart at norske revisorer har noe

begrenset kompetanse på både taksonomien og attestering av bærekraftsinformasjon. Vi valgte derfor å inkludere en bærekraftsrevisor som har mer spisset kompetanse på attestering av bærekraftsinformasjon, samt en bred kompetanse på taksonomien. Utvalget av revisorer begrenser seg også til representanter fra de fem store revisjonshusene, da mindre revisjonsselskaper jevnt over har få eller ingen kunder som er rapporteringspliktige i første omgang. Våre utvalg er nærmere beskrevet og diskutert i avhandlingens metodekapittel.

1.4 Oppgavens oppbygging

Denne oppgaven består av totalt syv kapitler. I avhandlingens første kapittel presenteres problemstillingen med tilhørende forskningsspørsmål, samt litt bakgrunnsinformasjon om bærekraft og taksonomien. Videre vil det i andre kapittel presenteres relevant teori og informasjon om bærekraft og taksonomien. Kapittel tre inneholder grunnleggende revisjonsteori, og informasjon om revisor rolle i innføringen av taksonomien. Kapittel fire omhandler valg av metode og presenterer hvordan oppgaven bygges opp av ulike valg. Kapitlet presenterer også intervjuobjektene i avhandlingen. Videre består kapittel fem av en presentasjon av resultater fra dybdeintervjuene, som videre blir analysert opp mot relevant teori i kapittel seks for å besvare forskningsspørsmålene. I kapittel syv presenteres konklusjonen for avhandlingen, en redegjørelse for begrensinger i oppgaven, samt forslag til videre forskning.

2. Bærekraftig utvikling og taksonomien

I dette kapitlet presenteres temaet bærekraft for å danne et bilde av grunnlaget og bakgrunnen for taksonomien. Videre følger en gjennomgang av taksonomien. Ettersom taksonomien nylig ble innført i både norsk lov og i europarett finnes det lite forskning på feltet. En gjennomgang av teori vil derfor i stor grad basere seg på en oppsummering av lovverket, rapporter fra EU og regjeringen, tidsskriftsartikler og informasjon fra de store revisjonsselskaperes egne nettsider.

2.1 Bærekraft

Bærekraft er et begrep de fleste har et forhold til, men som kan være vanskelig å definere. Begrepet har blitt stadig mer aktuelt, og dukket først opp på sent 70- og 80-tallet som et sosialt, miljømessig og økonomisk ideal. Allerede på 90-tallet var begrepet godt etablert innen politikken (Caradonna, 2014, s. 1-2). I 1987 kom Brundtlandkommisjonen ut med sin rapport *Vår felles fremtid* og definerte bærekraft som “*en utvikling som imøtekommer dagens behov uten å ødelegge mulighetene for at kommende generasjoner skal få dekket sine behov*” (Verdenskommisjonen for miljø og utvikling, 1987, s. 42). For å ivareta mulighetene til kommende generasjoner må ressurser brukes på en fornuftig måte. Den økende interessen for bærekraft kan også gjenspeiles i bruken av ordet i publikasjoner. Antall publikasjoner som innehar *Sustainability* som tittel eller som en del av tittelen har økt markant fra tidlig 90-tallet, og trenden er fortsatt stigende (Caradonna, 2014, s. 3). Et raskt googlesøk på “sustainability” gir over 2,2 milliarder treff.

2.1.1 FNs bærekraftsmål

FNs første miljøkonferanse ble gjennomført i Stockholm i 1972. Som et resultat av dette ble FNs miljøprogram opprettet. Videre ble Brundtlandkommisjonen opprettet i 1983, hvor målet var «*å foreslå en strategi for en bærekraftig utvikling som fremmer harmoni mellom mennesker og mellom menneske og natur*» (Verdenskommisjonen for miljø og utvikling, 1987, s. 56). FNs arbeid med bærekraft fortsatte og i 2016 trådte FNs bærekraftsmål i kraft. Disse består av 17 mål og 169 delmål som danner en felles global arbeidsplan for å utrydde fattigdom, bekjempe ulikheter og stoppe klimaendringer, samt oppnå fred og rettferdighet innen 2030 (United Nations, u.å.). I Norge har disse målene fått stor innvirkning både på lokal og nasjonal politikk, og Norge har opprettet «*Mål med mening*», en plan for å nå bærekraftsmålene innen 2030 (Meld. st. 40, 2020).

Mange knytter umiddelbart bærekraft til klimapolitikk, men det er mer komplekst enn det. Miljø, økonomi og sosiale forhold er de tre pilarene som omtales for å kunne skape en bærekraftig utvikling. Disse blir ofte presentert som overlappende sirkler, hvor bærekraft ligger i midten og illustrerer at det er sammenheng mellom de tre pilarene som skaper en bærekraftig utvikling (Purvis et al., 2019). Første pilar består av miljø. I følge Statkraft (2020, s. 9) har klimaendringer vist seg å skje både tidligere og mer kraftig enn forventet, og det er derfor nødvendig å gjøre tiltak for å hindre ytterligere skade på kloden. Klimagassutslipp må reduseres, slik at vi i tråd med Brundtlandkommisjonens definisjon av bærekraft kan gi fra oss kloden til kommende generasjoner med samme ressurser som vi har i dag. Dimensjonen økonomi har som mål å sikre grønn vekst og økonomisk trygghet for mennesker og samfunn. Med grønn vekst menes å sikre både menneskers behov og jordas tåleevne. Siste dimensjon er sosiale forhold, som berører flere felt. Utgangspunktet bygges på menneskerettighetene, og skal sikre at alle har mulighet til et rettferdig grunnlag for et godt liv. Sammenheng mellom de tre dimensjonene er avgjørende for at noe skal kunne kalles bærekraftig (FN-sambandet, 2021). En slik tredeling som presenteres over er også godt etablert innen økonomifagfeltet, og omtales som *den triple bunnlinjen*. Denne består av økonomi, sosialt og miljø (Elkington, 2008, s. 49). Denne tredelingen skifter fokuset i virksomheter fra kun det finansielle til å inkludere det ikke-finansielle.

2.1.2 Rammeverk for bærekraftsrapportering

Bærekraftsrapportering er et viktig verktøy for bedriftene, der de kan uttrykke hvordan de håndterer samfunnsansvar (Christensen & Johansen, 2022). Etter hvert som bærekraftsrapportering har fått større fotfeste, har det blitt utviklet flere ulike frivillige rapporteringsstandarder. Blant dem finner vi Global Reporting Initiative (heretter omtalt som GRI), som er det mest kjente rammeverket på internasjonalt nivå (Stenvold & Degerstrøm, 2020, s. 372). En undersøkelse gjennomført av KPMG (2017) viser at 75% av de 250 største selskapene i verden rapporterer etter GRI. Rammeverket har som formål å hjelpe bedrifter med å skape en rapport av høy kvalitet som skal sikre brukernyttig informasjon (Christensen & Johansen, 2022).

Task Force on Climate related Financial Disclosures (heretter omtalt som TCFD) er et tiltak for å forbedre rapporteringen av risiko knyttet til klima. Målet er å skape et felles grunnlag slik at

påvirkning på miljøet kan sammenliknes på tvers av selskaper (Ellefsen, 2020). I likhet med GRI, er TCFD en frivillig rapporteringsmekanisme som benyttes av flere selskaper internasjonalt (Stenvold & Degerstrøm, 2020, s. 378). En undersøkelse gjennomført av BDO (2023) viser at TCFD er det mest brukte rammeverket for bærekraftsrapportering i små og mellomstore norske banker.

Dagens rapportering etter GRI og TCFD er frivillig, og det er i dag ingen lovpålagte rapporteringsrammeverk. Dette vil endres ved innføringen av CSRD, da rapportering etter et nytt rammeverk vil bli lovpålagt for en rekke virksomheter. Dette forklares nærmere i delkapittel 2.2.4. En undersøkelse gjennomført av Deloitte (2021) i Norge viser at selskaper som rapporterer etter GRI og TCFD har bedre forutsetninger for å møte de kommende lovkravene fra EU. En liknende uttalelse finner vi også i en rapport fra BDO, der de uttaler at rapportering på bakgrunn av et frivillig rammeverk for bærekraftsrapportering er en god forberedelse på kommende rapporteringskrav (BDO, 2023, s. 3).

2.1.3 Bærekraftsrapportering

Frem til nå har bærekraftsrapportering i stor grad vært frivillig og det har dermed vært frivillig hvorvidt denne informasjonen skal verifiseres av en tredjepart eller ikke. Likevel viser en undersøkelse gjennomført av KPMG i 2020 at hele 80% av store og mellomstore selskaper rapporterte på bærekraft (KPMG, 2020). På sikt vil alle bedrifter på en eller annen måte bli påvirket av rapporteringskrav, enten direkte eller indirekte. Ved innføringen av regnskapsloven § 3-3 bokstav c, ble noe rapportering lovpålagt for store foretak. I forbindelse med dette ble revisors rolle satt til å uttale seg om hvorvidt innholdet i rapporteringen stemte overens med innholdet i den finansielle rapporteringen (Finanstilsynet, 2020, s. 6).

Det er gjort flere studier på hvordan pålagte og frivillige rapporteringer på ikke-finansiell informasjon påvirker selskapsverdi og selskapers påvirkning på klima og miljø. Studiene fant at slik rapportering hadde en positiv påvirkning i form av mindre klimagassutslipp uten å negativt påvirke de finansielle prestasjonene. I flere tilfeller viser litteraturen til og med positive virkninger på de finansielle prestasjonene som følge av rapportering på ikke-finansiell informasjon. Dette kan forklares med at investorer tar klimarisiko til etterretning når de tar investeringsbeslutninger (Schütze & Stede, 2021).

I nyere tid har ikke-finansiell informasjon fått større betydning ettersom verdisammensetningen i selskaper har blitt mer immateriell (Thornam & Higham, 2016). ESG skaper et tredelt fokus for ikke-finansiell informasjon (PwC, u.å.). Flere virksomheter integrerer ESG i sin strategi og det har vært en markant økning i rapportering på ESG-faktorer de siste 25 årene (Amel-Zadeh & Serafeim, 2018). ESG-score og rapportering av ikke-finansiell informasjon har også blitt viktigere for investorer for å sikre langsiktig og bærekraftig avkastning, og for å vurdere finansiell risiko. Undersøkelser viser at det er utfordrende for investorer å vurdere virksomheters bærekraftsprestasjoner ettersom det er store forskjeller mellom ESG-ratings fra ulike ESG-ratingbyråer (Berg et al., 2022). En undersøkelse gjennomført av Amel-Zadeh og Serafeim (2018) viser at 17,9 prosent av investorer i studien ikke benytter seg av bærekraftsinformasjon i sin beslutningsprosess. Mangel på pålitelig informasjon og standarder for rapportering, i tillegg til mangel på attestering av informasjonen er sentrale faktorer for at informasjonen ikke benyttes. Variasjon og inkonsistens i bærekraftsinformasjonen gjør det utfordrende å sammenlikne selskap og det vil være et behov for et felles rammeverk slik at denne informasjonen blir sammenliknbar (Kotsantonis & Serafeim, 2019).

2.1.4 Grønnvasking

Et problem som har oppstått de siste årene i forbindelse med økt interesse for bærekraftsrapportering er grønnvasking. Grønnvasking kan defineres som å få folk til å tro at bedriften gjør mer for å beskytte miljøet enn den egentlig gjør (Delmas & Burbano, 2011, s. 65). Allikevel er ikke grønnvasking nødvendigvis noe som gjøres med forsett fra bedriftens side. Grønnvasking vil ofte oppstå som et resultat av misforståelser om hva som faktisk kan defineres som grønt eller bærekraftig. Dette problemet oppstår særlig der bedrift og interessenter har ulike oppfatninger av hva som er bærekraftig. En positiv effekt av attestering fra en uavhengig tredjepart kan være å bidra til reduksjon av risiko for grønnvasking (Norang et al., 2023).

Et problem som kan aktualiseres som følge av grønnvasking er tillitsproblemet som skapes mellom gitt informasjon og interessenter (de Freitas Netto et al., 2020). Det vil dermed være essensielt å motarbeide grønnvasking, slik at brukere av bærekraftsinformasjon skal kunne ha tillitt til den. Felles definisjoner og attestering av bærekraftsinformasjon er særdeles viktig for å forhindre grønnvasking, da ikke-finansiell informasjon kan være vanskelig å måle sammenliknet med finansielle tall (Regjeringen, 2023b). Behovet for et felles rammeverk har skapt EU-taksonomien. Taksonomien skal danne en helhetlig og felles forståelse av hva som

faktisk kan anses som bærekraftig (Regulering 2020/852/EU). Et felles rammeverk, som taksonomien, vil også være viktig i bankers vurdering av hvilke selskap som kan kvalifisere for grønne lån og obligasjoner. Det er viktig å sikre at slik finansiering kun tilbys til de som er reelt bærekraftige. På denne måten kan finansielle institusjoner tilby en mer lønnsom finansiering til bærekraftige prosjekter, og på denne måten bidra til en bærekraftig utvikling (Kvåle, 2020).

2.2 Taksonomien



Figur 2: Tidslinje for innføring av taksonomien.

EU streber etter å bli det første klimanøytrale kontinentet i verden. I den forbindelse har EU lansert «*A European green deal*» (videre omtalt som EUs grønne giv), som skal styre Europa i retning mot klimanøytralitet (Claeys et al., 2019). Å være klimanøytral vil si at klimagassutslippet reduseres så mye som mulig, samtidig som det skal kompenseres for det gjenværende utslippet (European Council, u.å.). Det viktigste elementet i EUs grønne giv anses for å være handlingsplanen for bærekraftig finans, som kan forstås til å ta sosiale og miljømessige hensyn som en del av en investeringsprosess (Sikora, 2021). Handlingsplanen har tre formål. For det første skal kapital plasseres i bærekraftige investeringer. Videre skal planen håndtere den finansielle risikoen som følger av klimaendringer og sosiale problemer. Siste del består av å fremme åpenhet og langsiktige økonomiske beslutninger (Asker, 2022).

Det mest kritiske tiltaket i handlingsplanen for bærekraftig finans er taksonomiforordningen (Regulering 2020/852/EU). Taksonomien er et klassifiseringssystem for grønne investeringer (Regjeringen, 2019). I tillegg til å omhandle klima, inkluderer den også tematikk knyttet til sirkulær økonomi og beskyttelse av biologisk mangfold (Asker, 2022). Sirkulær økonomi kan

defineres på følgende måte: «I en sirkulær økonomi må produktene vare så lenge som mulig, repareres, oppgraderes og brukes om igjen» (NHO, u.å.).

Taksonomien kan betraktes som et todelt regelverk der en del omhandler hva som kan defineres som bærekraftig og den andre delen omhandler hva som må rapporteres. Alle selskaper kan benytte seg av den første delen til å definere hvorvidt aktivitetene i selskapet er miljømessig bærekraftige. Det er kun delen som omhandler hva som skal rapporteres som retter seg spesielt mot en gruppe selskaper som vil bli rapporteringspliktige etter lov (Regulering 2020/852/EU).

Hvilke selskaper som er omfattet av taksonomien er regulert i forordningens artikkel 8 punkt 1 (Regulering 2020/852/EU). Taksonomien vil i første omgang omfatte store børsnoterte selskaper med over 500 ansatte, inklusiv banker, forsikringsselskaper og kapitalforvaltere (Asker, 2022). I tillegg til å ha over 500 ansatte må selskapet også overstige minst en av følgende terskelverdier (Meland, 2023):

- En balansesum på minst 160 millioner norske kroner eller
- en omsetning på minst 320 millioner norske kroner

For et konsern vil det benyttes samlede tall fra hele konsernet for både antall ansatte og regnskapsstørrelsene (Meland, 2023). Ved innføringen av CSRD vil disse kravene bli endret slik at de omfatter flere selskaper.

Målet med taksonomien er å gjøre det enklere å finne bærekraftige investeringsmuligheter og konkludere med at de er reelt bærekraftige (Asker, 2022). Dersom noe skal kunne klassifiseres som bærekraftig, er det nødvendig med en felles og helhetlig forståelse av hva som faktisk anses som bærekraftig (Regulering 2020/852/EU). Dersom det er forskjellige kriterier for hva som anses som miljømessig bærekraftig, vil det være utfordrende for investorer å sammenlikne ulike investeringsmuligheter. Så langt er det kun publisert definisjoner og retningslinjer knyttet til miljømessig bærekraft i taksonomien, mens retningslinjer knyttet til for eksempel sosial bærekraft er forventet at utarbeides på et senere tidspunkt (Regulering 2020/852/EU).

EU har definert seks klima- og miljømål knyttet til taksonomien:

1. Redusere og forebygge klimagassutslipp
2. Klimatilpasning
3. Bærekraftig bruk og beskyttelse av vann- og marine ressurser
4. Omstilling til en sirkulær økonomi, avfallsforebygging og gjenvinning
5. Forebygging og kontroll av forurensing
6. Verne om og restaurere naturmangfold og økosystemer

For at en aktivitet skal kunne defineres som bærekraftig må den bidra vesentlig til minst ett av disse seks målene (Regjeringen, 2023b). I tillegg kan ikke aktiviteten ha betydelig negativ innvirkning på noen av de andre målene, og aktiviteten må oppnå visse minstekrav til sosiale og styringsmessige forhold som menneskerettigheter, arbeidsforhold og korrupsjon. Foreløpig finnes det kun kriterier for de første to klimamålene, og disse er definert i lovgivningen fra EU (Asker, 2022). Den 5. april 2023 publiserte EU et utkast til nye kriterier i taksonomien. Disse kriteriene omhandler ulike aktiviteter knyttet til vann, sirkulærøkonomi, forurensing og naturmangfold, altså de siste fire klima- og miljømålene (Regjeringen, 2023a). Det er enda ikke utarbeidet kriterier for alle sektorer, som for eksempel fiskeri og havbruk, varehandel og bergverksdrift.

Taksonomien er regulert i norsk lov som en del av *Lov om offentliggjøring av bærekraftsinformasjon i finanssektoren og et rammeverk for bærekraftige investeringer*. Denne trådte i kraft i norsk rett fra 01.01.2023. Loven omfatter også offentliggjøringsforordningen. Offentliggjøringsforordningen skal bidra til å gjøre det enklere for investorer å vurdere hva som faktisk er bærekraftig, mens taksonomien skal skape en felles forståelse for hvilke aktiviteter som er bærekraftige (Sporstøl, 2023). Rapporteringskravet til taksonomien er i dag inkludert i regnskapsloven § 3-3 bokstav c tiende ledd og er kun gjeldene for de virksomhetene som er omfattet av taksonomien, til tross for at lovparagrafen etter første ledd er gjeldende for en større gruppe virksomheter (Sporstøl, 2023).

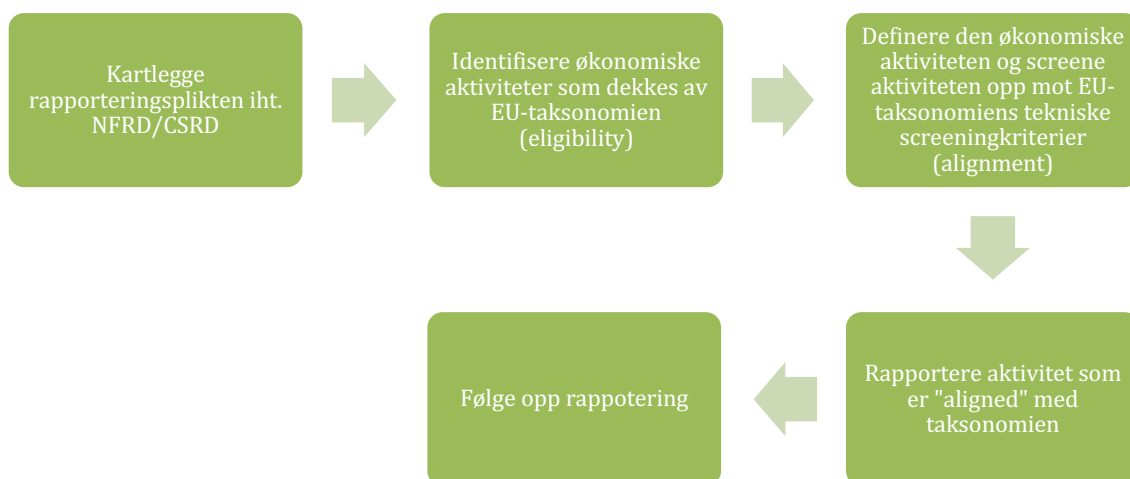
Til tross for at taksonomien ikke ble innført i norsk lov før regnskapsåret 2023, ble det anbefalt av Finansdepartementet at store bedrifter starter å inkludere informasjonen fra taksonomien i sine rapporter allerede fra regnskapsåret 2021 (Regjeringen, 2021). EU anbefaler også at mindre selskaper rapporterer på taksonomien for få en bedre forståelse av selskapets verdikjede,

og for å lettere kunne veilede arbeidet med bærekraft (Kunnskapsbanken, 2021). Dette er også viktig fordi en god del små og mellomstore bedrifter vil bli indirekte påvirket av taksonomien ettersom de ofte er underleverandører eller kunder av de store foretakene som omfattes av taksonomien (Larsen, 2020).

2.2.1 Stegvis rapportering etter taksonomien

Før en bedrift kan vurdere hvorvidt en økonomisk aktivitet oppfyller kriteriene knyttet til klima- og miljømålene, og dermed er i tråd med taksonomien, må det vurderes om aktiviteten er kvalifisert. At en aktivitet er kvalifisert vil si at den er omfattet av taksonomien. Dette omtales i litteraturen som «eligibility» (Borlaug & Landberg, 2022). Bedrifter må dermed starte med å identifisere hvilke økonomiske aktiviteter som dekkes av taksonomien. Som et hjelpemiddel i denne vurderingen har EU utviklet et taksonomi-kompass. Dette skal fungere som et oppslagsverk for bedrifter når de skal vurdere hvorvidt sektoren innehar en økonomisk aktivitet som er kvalifisert (Borlaug & Landberg, 2022).

Neste steg i prosessen er å vurdere hvor stor andel av de aktivitetene som er kvalifisert, som er i tråd med taksonomien. Dette omtales som «alignement». I taksonomiens artikkel 8 punkt 2 er det listet tre forholdstall som skal vise andelen økonomiske aktiviteter som anses som miljømessig bærekraftige i ikke-finansielle selskap. For ikke-finansielle selskap er det andelen omsetning, investeringsutgifter (capex) og driftskostnader (opex) som kan klassifiseres som miljømessig bærekraftige (Regulering 2020/852/EU). For kapitalforvaltere vil det gjelde andre rapporteringskrav av forholdstall, som andelen investeringer som kan klassifiseres som miljømessig bærekraftige. Dette måltallet omtales som «green investment ratio» (Pwc, u.å.). Det samme er gjeldende for banker og forsikringsselskap som vil måtte rapportere på andelen lån til bærekraftige aktiviteter (Asker, 2022). Dette måltallet omtales som «green asset ratio». Dette forholdstallet vil være gjeldende for bankens motparter som omfattes av Non-Financial Reporting Directive (heretter omtalt som NFRD). For motpartene som ikke omfattes av NFRD, er det utarbeidet et eget forholdstall som skal rapporteres. Dette måltallet omtales som «Banking Book Taxonomy Alignment Ratio» og en rapportering på dette er foreløpig frivillig (Finanstilsynet, 2023).



Figur 3: Innføring av taksonomien steg for steg

Figuren over illustrerer hvilke steg en bedrift bør foreta seg for å kunne definere sine aktiviteter i henhold til taksonomien og er hentet fra Borlaug og Landberg (2022).

2.2.2 Tilleggsdokumentet og en brun taksonomi

Det er også utarbeidet et tilleggsdokument som er ment til å gi mer utfyllende informasjon om rapporteringskravene i taksonomiens artikkel 8. Tilleggsdokumentet er på 65 sider, og har et innhold som blant annet presiserer innholdet i artikkel 8, presiserer hvordan opplysninger som offentliggjøring skal fremlegges, samt sikrer at metodikken i taksonomien overholdes (Lovverk 2021/2178/EU). Tilleggsdokumentet går i detalj på hvordan man skal føre de ulike nøkkeltallsindikatorerne for ikke-finansielle foretak, verdipapirforetak, kapitalforvaltere, kredittinstitusjoner og forsikring- og gjenforsikringsselskap. Under hver av kategoriene finnes en mal på hva som skal inngå i nøkkeltallsindikatorerne og hvordan de skal regnes ut (Lovverk 2021/2178/EU).

Tilleggsdokumentet skiller tydelig mellom ikke-finansielle foretak og finansielle foretak. Dokumentet presiserer blant annet at omsetning, investeringsutgifter og driftsutgifter ikke er relevante for vurderingen av den miljømessige bærekraften ved finansielle aktiviteter, herunder utlån, investering og forsikring. Mens ikke-finansielle foretak rapporterer på disse, har finansielle foretak, som tidligere nevnt, andre forholdstall de må rapportere på. For at markedet

skal forstå nøkkeltallsindikatorerne skriver tilleggskomiteen at «*alle opplysninger om nøkkeltallsindikatorerne ledsages av kvalitative opplysninger der finansforetakene redegjør for hvordan de har kommet fram til nøkkeltallsindikatorerne*» (Lovverk 2021/2178/EU).

Det jobbes også med en brun taksonomi (Libell, 2021). Denne skal definere hva som ikke er bærekraftig, til forskjell fra den nåværende taksonomien som definerer hva som er bærekraftig. Hensikten med en slik brun taksonomi vil være å standardisere screeningprosessen til investorer, slik at det er lettere å velge bort investeringer som ikke er miljømessig bærekraftige (Fitch Ratings, 2020). Et slikt forslag har møtt støtteerklæringer, men også negative holdninger, slik som at det er lite sannsynlig at investorer umiddelbart kommer til å endre sine screeningprosesser. Allikevel vil det være et viktig startpunkt for å engasjere investorer og skape en bevisstgjøring rundt det grønne og brune (Fitch Ratings, 2020).

2.2.3 Taksonomiens styrker og svakheter

Taksonomien er et omfattende lovverk og er utviklet over uvanlig kort tid. Det er derfor naturlig at den møter noe kritikk. En av årsakene er at det tidligere har manglet en avklaring på hva som skal til for at noe skal kunne regnes som bærekraftig. I begynnelsen av 2023 kom det for eksempel på plass en veileder for byggebransjen som skulle gjøre det enklere å forholde seg til taksonomien. Allikevel er det fortsatt enkelte uklarheter (Strandenes & Fykse, 2023). Bekymringen er at forvirringen vil skape problemer ved implementeringen (Norang et al., 2023). Det blir også uttrykt bekymring rundt screeningkriteriene, og at disse er krevende og utfordrende å anvende. Dette vil kreve høy kompetanse og økt ressursbruk ute i bedriftene (Farstad et al., 2022).

En annen kritikk som blir rettet mot taksonomien er at den er for binær. Dette vil si at kravene fører til at noe klassifiseres enten som miljømessig bærekraftig eller som ikke miljømessig bærekraftig. Dette vil kunne medføre en rekke problemer, slik som at det vil bli alt for begrenset hva som kan investeres i (Framstad, 2020). Det er ikke slik at noe som ikke er grønt nødvendigvis er brunt. Selskaper som er på vei mot å bli mer bærekraftige vil ofte være avhengig av kapital for å kunne utvikle seg mot å bli grønnere. Det er foreslått at et slikt problem kan løses ved å innføre en tilleggsgruppe for investeringer som ligger mellom brune og grønne (Farstad et al., 2022). Innføringen av taksonomien i norsk rett medfører også andre problemstillinger. I enkelte tilfeller henviser kriteriene i taksonomien til lovgivning i EU. I

tilfeller der lovgivningen i EU ikke er gjeldende etter norsk lov er det vanskelig å vite hvordan norske virksomheter skal forholde seg til dette (Regjeringen, 2023b).

Det er imidlertid ikke bare kritikk rettet mot taksonomien. Mange ønsker et felles rammeverk slik at alle er på samme bølgelengde når det kommer til definisjonen av hva som er miljømessig bærekraftig. I litteraturen blir det også trukket frem fordeler for bedrifter som opptrer bærekraftig, samt at det er et behov ute i bedriftene for åpenhet slik at det er mulig å bekjempe klimakrisen (Norang et al., 2023). Det er viktig at det er gunstig å investere grønt, og taksonomien er en viktig bidragsyter til dette. Gjennom bruk av taksonomien vil det bli dyrere å skaffe kapital til brune investeringer (Jortveit, 2021). Taksonomien vil også bidra til en felles forståelse, slik at investorer lettere kan sammenlikne potensielle investeringer (Regjeringen, 2023b).

2.2.4 Taksonomien og CSRD

CSRD er et rapporteringsdirektiv som forteller hvem som skal rapportere på bærekraft, krav til innholdet i rapporteringen og attestasjon av bærekraftsinformasjonen. CSRD er en videreutvikling av NFRD og skal erstatte dette. NFRD er et eksisterende rapporteringsdirektiv og tar sikte på å forbedre bærekraftsrapportering i europeiske selskaper (Baumüller & Grbenic, 2021). Dette eksisterende direktivet er inkludert i norsk lov gjennom regnskapsloven § 3-3 bokstav c (Deloitte, 2021).

CSRD skal innføres gradvis i flere trinn slik at overgangen ikke vil bli for brå. Det er forventet at samme tidslinje som i EU vil overholdes også i Norge (Revisorforeningen, 2023). CSRD er forventet å tre i kraft fra regnskapsåret 2024 og vil da bli gjeldende for de samme selskapene som i dag er underlagt taksonomien fra regnskapsåret 2023 (Meland, 2023). En oversikt over hvilke selskaper som er underlagt taksonomien og dermed også første steg i innføringen av CSRD, er regulert i taksonomiens artikkel 8. Det foreligger derfor ett tett bånd mellom taksonomien og CSRD. Selskaper som vil bli underlagt CSRD, skal inkludere informasjonen som blir rapportert etter taksonomiens artikkel 8 under ikke-finansiell informasjon i årsrapporten (Borlaug & Landberg, 2022). På denne måten vil taksonomien bli inkludert som en del av rapporteringskravene for CSRD, selv om den i utgangspunktet er et eget regelverk.

Det har til nå ikke vært en standardisering for rapportering av bærekraftsinformasjon, og selskaper har i stor grad hatt mulighet til å velge selv hvilket rammeverk som skal benyttes. Dette har gjort det utfordrende å gjøre en god rapportering og det har vært krevende for revisor å gjennomføre revisjonen (Revisorforeningen, u.å.-a). Ved innføringen av CSRD vil det innføres nye standarder for bærekraftsrapportering (Meland, 2023). Standardene går under navnet European sustainability reporting standards (ESRS). Standardene baserer seg blant annet på GRI og TCFD, som er nærmere gjennomgått i kapittel 2.1.2. Målsetningen til EU ved innføringen av ESRS er å styrke kvaliteten i bærekraftsrapporteringen og kravene vil være likestilt med kravene knyttet til finansiell informasjon. Standardene krever også at informasjonen må være en del av selskapers årsberetning. Dette innebærer også at informasjonen må verifiseres av en uavhengig tredjepart (Deloitte, 2021).

3. Revisors arbeid og ansvarsområder

I dette kapitlet presenteres grunnleggende revisjonsteori, samt informasjon om revisors rolle ved innføringen av taksonomien. Kapitlet bygger på sentral lovgivning og de internasjonale revisjonsstandardene. Til slutt følger en kort innføring i prinsippal-agent teorien og forventningsteori.

3.1 Hensikten med lovfestet revisjon

Hensikten med lovfestet revisjon er å skape tillitt til at årsregnskapet oppfyller gjeldende lovkrav og regler, samt at det ikke inneholder vesentlige feil. Dette er regulert av revisorloven § 9-1 første ledd og omfatter både finansiell og ikke-finansiell informasjon. Lovfestet revisjon er viktig fordi et effektivt kapitalmarked er avhengig av at finansaktører har tilgang på relevant informasjon, slik at de kan vurdere fremtidig risiko (Meld. st. 12, 2021-2022). Denne informasjonen må være både pålitelig og sammenliknbar for at interessenter skal kunne ta gode og informerte beslutninger. Pålitelighet og sammenliknbarhet av ikke-finansiell informasjon er viktig for interessenter som ønsker å forstå virksomhetens påvirkning på klima og miljø og også hvordan klima og miljø vil påvirke virksomheten (Det kongelige finansdepartementet, 2021, s. 1).

Videre følger det av revisorloven § 9-1 annet ledd at revisor er allmennhetens tillitsperson og skal utøve revisjonen med integritet, objektivitet og aktsomhet. Dette har sin bakgrunn i revisjonsdirektivet artikkel 21, som har den målsetning at revisor skal følge ett sett med etiske prinsipper. De etiske prinsippene omhandler revisor som allmennhetens tillitsperson, revisors integritet, objektivitet, aktsomhet og kompetanse (Kjelløkken et al., 2021). Å gjennomføre en revisjon med integritet innebærer at revisor er ærlig, slik at allmennheten har tillitt til revisor. Objektivitet knytter seg til at revisor ikke skal ha forutinntatte holdninger og vil bli nærmere beskrevet senere i oppgaven. Til slutt nevner loven aktsomhet, som viser til at revisor må handle i samsvar med gjeldende standarder og gjøre sine kunder kjent med revisjonens begrensninger (Kjelløkken et al., 2021).

Revisor skal fremstå som en uavhengig part som godkjenner at informasjon gitt av revisjonsklienten er korrekt og ikke inneholder vesentlige feil. Tillitt mellom revisor og brukerne av regnskapet er derfor særdeles viktig. Som ett ledd i dette er det også viktig at revisor gjennomfører revisjonen med profesjonell skepsis, noe som fremkommer av revisorloven § 9-

4 fjerde ledd. Det er viktig at profesjonell skepsis utøves gjennom hele revisjonen, fra planlegging til gjennomføring. Profesjonell skepsis er definert i ISA 200 punkt 13 bokstav 1 som:

«en holdning som innebærer at revisor stiller spørsmål og er oppmerksom på forhold som kan indikere mulig feilinformasjon som følge av feil eller misligheter, og foretar en kritisk vurdering av revisjonsbevis».

Det er også et krav om at revisor etterlever det etiske rammeverket for revisorer (Revisorforeningen, u.å.-b) Dette etiske rammeverket innebærer de grunnleggende etiske prinsippene som integritet, objektivitet, faglig kompetanse og tilbørlig aktsomhet, konfidensialitet og profesjonell adferd (Revisorforeningen, u.å.-b).

Det fremkommer av revisorloven § 9-4 tredje ledd at revisor skal utføre lovfestet revisjon i samsvar med god revisjonsskikk (Revisorloven, 2020). Med god revisjonsskikk menes en dynamisk rettslig standard som danner grunnlaget for hvordan revisor gjennomfører den lovpålagte revisjonen (Gulden, 2015, s. 126). Hva som er god revisjonsskikk bygger på en rekke ulike kilder som blant annet internasjonale revisjonsstandarder, rettspraksis og fagartikler, noe som er i stadig endring. Det er dette som gjør begrepet dynamisk (NOU 2017:15). Revisor skal til en hver tid gjennomføre revisjonen etter revisjonsskikken som er praktisert og allment akseptert av bransjen (Stenvold & Degerstrøm, 2020 s. 28).

3.2 Revisjonsberetningen

Revisjonsberetningen er selve resultatet av revisjonen og bygger på revisjonsbevisene som er innhentet i revisjonsprosessen (Stenvold & Degerstrøm, 2020, s. 288). En revisjonsberetning er måten revisor kommuniserer med brukerne av regnskapet (Kjelløkken et al., 2021). Innhold og formkrav til revisjonsberetningen er regulert i revisorloven § 9-7. Det følger av revisorloven § 9-7 annet ledd bokstav f at revisor i revisjonsberetningen skal:

«Uttale seg om årsberetningen etter revisors mening er konsistent med årsregnskapet og om årsberetningen inneholder de opplysninger som skal gis i henhold til gjeldende lovkrav».

I revisjonsberetningen skal revisor oppsummere resultatet av revisjonen og uttale seg om hvorvidt årsregnskapet er i samsvar med lovverket. Et årsregnskap sier noe om et selskaps finansielle stilling, og skal etter regnskapsloven § 3-2 første ledd inneholde resultatregnskap, balanse, kontantstrømoppstilling og noteopplysninger. En årsberetning skal etter regnskapsloven § 3-3 bokstav a inneholde en redegjørelse fra virksomhetens styre som forteller noe om hva virksomheten gjør, hvordan utviklingen i virksomheten er og forutsetninger om fortsatt drift. Videre kan vi lese av § 3-3 bokstav c i samme lov at store selskap skal utarbeide en redegjørelse om samfunnsansvar i sin årsberetning.

Dersom årsregnskapet ikke inneholder vesentlige feil eller mangler, vil revisor avgi en normalberetning. Dersom dette ikke er tilfellet, vil revisor avgi en revisjonsberetning med en modifisert konklusjon. ISA 705 definerer tre ulike modifiserte konklusjoner; konklusjon med forbehold, negativ konklusjon og konklusjon om at revisor ikke kan uttale seg om regnskapet. Hvilken type konklusjon som velges er avhengig av årsaken til at revisor ikke kan avgi en normalberetning og hvor gjennomgripende denne årsaken er. At en feil er gjennomgripende er definert i ISA 705 punkt 5 bokstav a som:

«et begrep som brukes i forbindelse med feilinformasjon for å beskrive virkningen på regnskapet av feilinformasjon eller den mulige virkningen på regnskapet av eventuell feilinformasjon som ikke er avdekket som følge av manglende mulighet til å innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis»

I hvilket tilfelle disse ulike konklusjonene skal brukes kommer frem av ISA 705 punkt 7-10. En konklusjon med forbehold brukes i de tilfeller der revisor konkluderer med at den innhentede informasjonen er feil og vesentlig, men ikke gjennomgripende for regnskapet. En konklusjon med forbehold brukes også i de tilfeller der revisor ikke er i stand til å innhente revisjonsbevis som er tilstrekkelig for å avgi en normalberetning. Negativ konklusjon benyttes der revisor konkluderer med at feilinformasjonen er både vesentlig og gjennomgripende for regnskapet. Til slutt vil en konklusjon om at revisor ikke kan uttale seg om regnskapet velges i de tilfeller der revisor ikke får innhentet tilstrekkelig med revisjonsbevis og det er mulighet for at den uavdekkede informasjonen kan være både vesentlig og gjennomgripende. Konklusjonen brukes også i de tilfeller der det til tross for innhentet informasjon ikke er mulig å opparbeide seg en mening om regnskapet.

3.3 Revisors uavhengighet og objektivitet

Dersom allmennheten skal ha tillitt til revisjonsberetningen, er det nødvendig at allmennheten har tillitt til at revisor både er i stand til og ønsker å avgi en riktig beretning (Gulden, 2015, s. 262). For at revisor skal være i stand til dette må revisor være objektiv, og dermed også uavhengig. Den eksterne revisor skal, i motsetning til for eksempel en intern revisor, tjene allmennhetens interesser. Krav om uavhengighet er derfor det mest sentrale skillet mellom ekstern revisjon og andre typer revisjon (Gulden, 2015, s. 263).

I utgangspunktet er ikke revisors uavhengighet selve målet, men det er et viktig punkt for å sikre at revisors mening er objektiv (Kjelløkken et al., 2021). Dette bunner i revisorloven § 9-1 annet ledd, der revisor skal gjennomføre revisjonen med integritet, objektivitet og aktsomhet. Med en gang en revisor ikke gir en objektiv mening, vil revisjonen miste sin verdi. Det er derfor viktig å sørge for at revisor ikke har noen tilknytninger eller egeninteresse i den reviderte. Objektivitet er utfordrende å regulere i lov, og det er derfor fokus på uavhengighet i lovverket. På denne måten skapes det avstand mellom revisor og den reviderte (Kjelløkken et al., 2021).

Lovreguleringer knyttet til revisors uavhengighet og objektivitet kan leses av revisorloven § 8-1 første ledd: «*Revisor skal være uavhengig av den reviderte i hele oppdragsperioden*». Loven har en objektiv grunnholdning, men legger til rette for en subjektiv vurdering. Med en subjektiv vurdering menes det at en revisor selv må vurdere egen uavhengighet til sitt oppdrag. Videre skiller ISA 200 punkt 18 bokstav a mellom tilsynelatende og faktisk uavhengighet. En trussel mot den faktiske uavhengigheten oppstår i de tilfeller der det foreligger en tilknytning mellom revisor og den reviderte som kan påvirke revisors objektivitet (Kjelløkken et al., 2021). Eksempler på dette kan være økonomiske egeninteresser eller behov for å forsvare sine beslutninger i tidligere arbeid. Den tilsynelatende uavhengigheten handler om hvorvidt revisor faktisk fremstår som uavhengig (Kjelløkken et al., 2021). Revisor kan i enkelte tilfeller holde seg objektiv, men for allmennheten vil det ikke fremstå slik. Dette vil kunne medføre svekket tillitt til revisjonens objektivitet. Dette kan for eksempel oppstå i en situasjon der revisor reviderer regnskapet til et selskap der revisors ektefelle er ansatt som daglig leder. Uavhengig av om revisor evner å opprettholde sin uavhengighet eller ei, vil ikke revisor fremstå som uavhengig for allmennheten.

En artikkel publisert i 1997 undersøkte hvilket syn ulike land hadde på revisors uavhengighet. Resultatet var at uavhengighet var sterkt knyttet til revisoryrket og ble sett på som essensielt for å bevare interessene til brukerne av regnskapet (Vanasco et al., 1997). De fleste land i studien anså uavhengighet som både et juridisk og etisk spørsmål og de fleste etiske retningslinjer legger føringer for å unngå interessekonflikter som kan utgjøre en trussel for revisors uavhengighet (Vanasco et al., 1997).

3.3.1 Revisor som rådgiver

Ved innføringen av nye rapporteringsregler knyttet til IFRS, fikk kunder et økt behov for bistand fra sin revisor ettersom innføringen medførte en rekke nye utfordringer (Husby, 2008). På bakgrunn av erfaringene gjort ved innføringen av IFRS, kan det derfor tenkes at nye krav til bærekraftsrapportering, blant dem taksonomiforordningen, vil kunne medføre et økt behov for rådgivning hos selskaper. Det vil imidlertid oppstå begrensninger knyttet til i hvor stor grad revisor kan fungere som rådgiver for sine revisjonskunder. Dersom en revisor skal gjennomføre andre typer tjenester enn revisjon, som for eksempel rådgivningstjenester, er det viktig å sørge for at revisors objektivitet og uavhengighet ikke er svekket. Den største fallgruben her er i de tilfeller der revisor reviderer resultater av sin egen rådgivning (Stenvold & Degerstrøm, 2020, s. 103). Revisjonsforordningens artikkel 5 legger ned forbud mot å yte en rekke tjenester til sine revisjonskunder. Dette forbudet retter seg spesielt mot revisjon av foretak av allmenn interesse og inkluderer et forbud mot skatterådgivning og juridiske tjenester i forbindelse med generell rådgivning (Forordning 537/2014/EF, 2019).

Revisorloven inneholder ikke en uttømmende liste over hvilke typer oppdrag revisor ikke kan påta seg, ettersom det finnes mye variasjon i en type tjeneste (Elvestad, 2010). Revisor er derfor nødt til å vurdere hvorvidt kravene til uavhengighet er oppfylte etter revisorlovens kapittel 8. En av de mest sentrale utfordringene knyttet til revisors rolle som rådgiver er at det er vanskelig å fastsette en klar grense mellom rådgivning og veiledning som inngår i revisjonen, og rådgivning som faller utenom revisjonen (Siebke, 2010). Det vil dermed ikke være mulig å forby revisor fra å tilby rådgivningstjenester. Det er allikevel en utbredt enighet om at rådgivningstjenester utført av revisor er problematisk for revisors uavhengighet. Det vil derfor være nødvendig å definere et klart skille mellom hvilke rådgivningstjenester som kan gjennomføres og ikke (Gulden, 2015, s. 292-293).

Det er tidligere blitt fremlagt fem grunnleggende prinsipper fra Kredittilsynet som revisor må følge dersom de skal yte rådgivningstjenester til sine revisjonsklienter (Elvestad, 2010). Disse punktene er gjenspeilet i revisorlovens kapittel 8 og er hentet fra en artikkel skrevet av Kjersti Elvestad (2010):

- En revisor kan og skal ikke revidere seg selv
- En revisor skal ikke delta i styringen av virksomheten, herunder delta i interne kontrollfunksjoner.
- En revisor skal ikke på noen måte delta i driften av virksomheten, herunder interne kontrollfunksjoner.
- Revisor har ikke lov til å være en representant for virksomheten.
- Revisor skal være økonomisk uavhengig av revisjonsklienten eller av rådgivning til denne

Videre er honorar også en mulig begrensning for revisors rådgivning knyttet til taksonomien og andre bærekraftsrelaterte problemstillinger. Det er regulert i revisjonsforordningens artikkel 4 punkt 2 at honorar for andre tjenester enn revisjon, for eksempel rådgivning, ikke kan overstige 70% av det totale revisjonshonoraret for selskaper av allmenn interesse (Forordning 537/2014/EF, 2019). Grunnen til dette er at revisor kan bli for føyelig i revisjonen ettersom revisor ikke ønsker å miste rådgivningsoppdraget grunnet det høye honoraret. Dette er et problem for både revisors faktiske og tilsynelatende uavhengighet. Selv om revisor ikke lar seg påvirke av det høye honoraret for rådgivning, vil det kunne oppfattes slik for brukerne av regnskapet (Gulden, 2015, s. 288).

3.4 Revisors rolle i det grønne skiftet

Revisor vil være sentral for at bedrifter skal kunne omstille seg og tilpasse seg den bærekraftige utviklingen. I omstillingen kan revisor spille en sentral rolle som både rådgiver og revisor (Revisorforeningen, u.å.-c). Peters og Romi (2015) hevder at revisor er egnet til å attestere bærekraftsrapporten på bakgrunn av standardene og de etiske prinsippene de er påkrevd å følge. Det er også naturlig for næringsdrivende å henvende seg til revisor for rådgivning, ettersom revisor innehar relevant kompetanse og fungerer som allmennhetens tillittperson. På denne måten kan revisor bygge tillitt til sine kunder, samt bidra til langsiktig verdiskaping (Elvestad, 2010).

En tidligere gjennomført studie viser at dersom en revisor fra et av de fire store revisjonsselskapene (PwC, KPMG, Deloitte og EY) attesterer en bærekraftsrapport, vil dette ha en positiv innvirkning på informasjonens troverdighet (Fernandez-Feijoo et al., 2018). Andre studier har kommet til liknende resultater og funnet ut at tilliten til en bærekraftsrapport er større dersom graden av sikkerhet er høyere og levert av et anerkjent revisjonsselskap (Hodge et al., 2009). Det finnes også annen forskning som motsier og hevder at attestasjon av bærekraftsrapportering kun er symbolsk og ikke medfører høyere kvalitet på informasjonen (Michelon et al., 2015).

3.5 Revisor og taksonomien

Ved innføringen av CSRD, vil det bli krav om at bærekraftsinformasjonen skal attesteres av en uavhengig tredjepart med moderat sikkerhet (Finansdepartementet, 2022). Ettersom taksonomien inngår i CSRD, vil dette dermed også være gjeldende for informasjonen som rapporteres etter taksonomiens artikkel 8. Frem til ikrafttredelsen av CSRD, skal revisor behandle rapporteringen på taksonomien på samme måte som revisor nå forholder seg til øvrig informasjon i årsrapporten (Meland, 2023). Revisors oppgaver knyttet til øvrig informasjon er regulert i revisjonsstandarden ISA 720 og øvrig informasjon er definert i standardens punkt 12 bokstav c som «*Finansiell eller ikke-finansiell informasjon (annet enn regnskapet og den tilhørende revisjonsberetningen) som er inkludert i en enhets årsrapport*». Revisor plikter å vurdere hvorvidt øvrig informasjon samsvarer med informasjonen gitt i regnskapet og informasjonen revisor har opparbeidet seg under revisjonen (Revisorloven, 2020, § 9-4).

Attesting defineres som at det bekreftes av en uavhengig part hvorvidt noe er korrekt eller til å stole på (Stenvold & Degerstrøm, 2020, s. 380). Målet med et slikt oppdrag er å innhente tilstrekkelig bevis for å kunne avgi en konklusjon som skal kunne øke tilliten til brukerne av regnskapet (IAASB, 2013, s. 7). Et attestasjonsoppdrag kan avgi enten moderat eller betryggende, men ikke absolutt sikkerhet (IAASB, 2013, s. 6). Ved moderat sikkerhet skal revisor uttale seg om at det ikke er funnet forhold som indikerer at det foreligger vesentlig feilinformasjon. Denne typen sikkerhet blir ofte betegnet som en konklusjon med negativ form, mens betryggende sikkerhet omtales som en konklusjon i positiv form (Stenvold & Degerstrøm, 2020, s. 381). Med betryggende sikkerhet menes en høy grad av sikkerhet for at det ikke foreligger vesentlige feil.

Økt fokus på bærekraftsrapportering, både frivillig og lovpålagt, har skapt et behov fra investorer og andre interessenter om at informasjonen stemmer. For å styrke denne tillitten er det behov for ekstern attestering (IFAC, 2021). Attestasjonsstandarden ISAE 3000 *Attestasjonsoppdrag som ikke er revisjon eller forenklet revisjonskontroll av historisk finansiell informasjon* er standarden som oftest brukes ved attestering av bærekraftsinformasjon. I denne standarden kan vi lese av punkt 10 at praktiserende revisor skal ha som mål å «*fremskaffe enten betryggende eller moderat sikkerhet*» for at informasjonen ikke inneholder vesentlig feilinformasjon. Videre kan vi lese av punkt 12 bokstav a at revisor skal ha som mål å innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig bevis for å kunne konkludere, slik at det kan øke tillitt hos brukerne av informasjonen. Det arbeides i dag med en ny standard for attestasjon av bærekraftsinformasjon. Denne standarden har fått navnet ISSA 5000 og skal dekke attestering med både moderat og betryggende sikkerhet. Standarden tar utgangspunkt i blant annet ISAE 3000 (Kirkeby et al., 2023).

3.6 Utdanning og krav om etterutdanning for revisorer

Innføring av stadig flere rapporteringskrav stiller også flere krav til revisor. Revisorloven er dynamisk, noe som krever at en revisor holder seg faglig oppdatert. I revisoryrket står man ofte ovenfor komplekse problemstillinger hvor det kreves en solid teoretisk tyngde i møte med utfordringene (Stenvold & Degerstrøm, 2020, s. 42). Dette gjenspeiles også i lovens § 5-1, som krever at statsautoriserte revisorer gjennomfører minst 120 timer relevant etterutdanning over en treårsperiode etter at revisoren har fått sin godkjenning. Dette må gjennomføres for at revisor skal beholde sin autorisasjon. Videre fremkommer det av samme paragraf at etterutdanningen må være tilstrekkelig innenfor fagkretsen fra en master i regnskap og revisjon, som innebærer områdene finansregnskap, revisjon, verdsettelse og analyse, skatte- og avgiftsrett og foretaksrett. For å gi fleksibilitet til en revisor om hva som er relevant for han eller henne, er det ikke fastsatt timefordeling av fagområdene (Kjelløkken et al., 2021). Revisorloven § 5-1 åpner også for at 30 av de 120 timene kan gjennomføres utenfor strukturert opplæring, noe som blant annet kan innebære undervisning og utarbeidelse av undervisningsopplegg, utarbeidelse av artikler og sensur ved eksamen.

Det finnes imidlertid ingen spesifikke lovkrav i den norske lovgivningen relatert til etterutdanning innen bærekraft. Men den 23. mai 2023 ble det av Verdipapirlovutvalget foreslått en lovendring som innebærer at det vil stilles flere krav til etterutdanning for å kunne

attestere bærekraftsinformasjon (NOU 2023:15, s. 159). Det er også krav om tilstrekkelig kompetanse innen bærekraftsrapportering i CSRD-direktivet. Artikkel 3(4)1 i direktivet sier at en revisoreksamen skal sørge for at revisor har tilstrekkelig kunnskap innen bærekraftsrapportering for å kunne attestere bærekraftsrapporter (Regulering 2022/2464). Kravene retter seg i hovedsak mot de som ikke har oppnådd sin autorisasjon innen 1. januar 2024.

Det har til nå heller ikke vært mye tilbud om etterutdanning innen bærekraftsrapportering. I mangel på dette har Revisorforeningen opprettet et bærekraftsakademi i samarbeid med de fem store revisjonsselskapene. Målsetningen er å skape en etterutdanning som dekker behovene til både revisor, brukerne av regnskapet og rapporterende selskap innen bærekraftsrapportering (Revisorforeningen, 2022). Det er ingen tvil om at bærekraftsrapportering er kommet for å bli. Bedrifter vil selv være ansvarlige for rapportering, men mye taler for at rapportene skal verifiseres, kvalitetssikres og attesteres av en uavhengig tredjepart. I Revisorforeningen og toppledelsen i de fem store revisjonshusene i Norge er det stor grad av enighet om at dette er en jobb for revisorer (Grandal, 2022).

En gjennomgang av utdanningsinstitusjoner i hele verden viser at bærekraftsrapportering ikke er tilstrekkelig prioritert (Al Hawaj & Buallay, 2022). Ifølge litteraturen stemmer dette også i Norge, ettersom det eksisterte få utdanningstilbud for bærekraftsrapportering før i 2021 (Wesche & Hansen, 2023). En kronikk av Even Fallan (2020) trekker frem problematikken rundt manglende opplæring innen bærekraftsrapportering på høyskoler og universiteter. Det kommenteres at det ikke er mulig å ha god rapportering dersom ingen har kompetanse på området. Dette utsagnet støttes opp av en artikkel skrevet av Carol Boyle (1999) som viser at integrering av nye konsepter krever at de ansatte får opplæring og besitter nødvendig kunnskap. Fokuset på bærekraft har ikke hatt tilstrekkelig påvirkning på hvordan de ansatte i ulike utdanningsinstitusjoner tenker og underviser (Martin & Jucker, 2005). Det trekkes også frem at det å bevege seg mot en mer bærekraftig fremtid vil kreve store forandringer i utdanningssystemene (Boyle, 1999).

3.7 Prinsipal-agent teorien

Prinsipal-agent teorien går ut på at en prinsipal delegerer sin beslutningsmyndighet til en agent. Fenomenet oppstår ofte i en økonomisk sammenheng der eieren av en bedrift er prinsipal og ledelsen er agenten (Berle & Means, 1932). Da utfører ledelsen oppgaver på vegne av eierne av bedriften. Det oppstår flere problemer i denne relasjonen, blant annet at prinsipalen og agenten har ulike målsetninger og det kan oppstå asymmetrisk informasjon der den ene parten har mer informasjon enn den andre parten (Kiser, 1999). Teorien setter søkelys på hvordan man kan eliminere disse problemene.

I et prinsipal-agent forhold vil prinsipalen ha et behov for å overvåke agenten, men dette kan være utfordrende ettersom agenten kan sitte på mer informasjon enn prinsipalen (Eisenhardt, 1989). Dette er spesielt problematisk dersom agenten og prinsipalen har ulike interesser, og dette omtales ofte som agentproblemet. En del av dette problemet er regnskapsmanipulasjon hvor ledelsen (agenten) gjør noe som vil gi dem en økonomisk fordel til tross for at det vil medføre villedende informasjon i regnskapet til bedriften (Stenheim & Blakstad, 2012). For å minimere dette problemet vil eieren (prinsipalen) av en bedrift ha mer overvåking av ledelsen, samt gi dem insentiver som sørger for at interessene til ledelsen trekker i samme retning som interessene til eierne. For mer overvåking av ledelsen i en bedrift har revisor en viktig rolle. Revisor overvåker ledelsen på vegne av eierne og dette medfører en reduksjon i den asymmetriske informasjonen mellom partene (Stenvold & Degerstrøm, 2020, s. 47).

Revisor kan også fungere som en agent for brukerne av regnskapet, som for eksempel finansielle institusjoner eller investorer. Revisor vil sørge for at informasjonen i regnskapet er pålitelig og korrekt ettersom revisor er en uavhengig tredjepart (Stenvold & Degerstrøm, 2020, s. 48). I forbindelse med taksonomien, der økonomiske aktiviteter skal klassifiseres som miljømessig bærekraftige, vil denne vurderingen være avgjørende for selskapers muligheter til å blant annet få bedre betingelser ved finansiering, såkalte grønne lån (Regjeringen, 2022). Revisor vil derfor bidra til å sikre at beslutninger blir tatt på riktig grunnlag.

3.8 Forventningsteori

Det er blitt gjort mye forskning på forventningsgapet mellom revisor og revisors kunder. Dette gapet blir i litteraturen omtalt som «*the audit-expectation performance gap*». Fenomenet kan defineres som gapet mellom hva offentligheten forventer eller trenger og hva en revisor kan eller burde oppnå (Cohen, 1977).

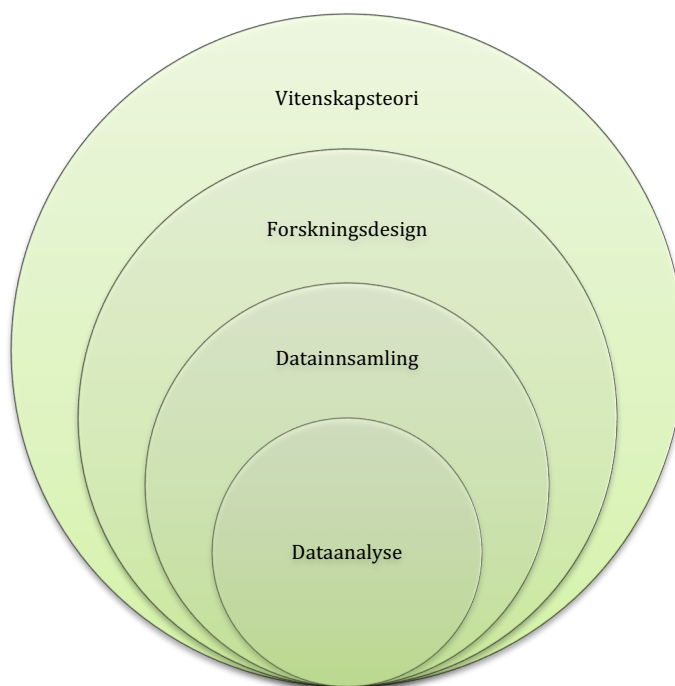
Ofte kan allmenheten ha et syn på revisors arbeidsoppgaver som skiller seg fra revisors egen oppfatning av sin rolle og sine arbeidsoppgaver (Chye Koh & Woo, 1998). Dette gapet kan være en avgjørende faktor til misnøye mot revisor og forventningene samfunnet har til revisor blir ofte ansett som urimelige (Porter et al., 2012; Olojede et al., 2020).

For å redusere forventningsgapet har tidligere forskning vist at gode revisjonsstandarder med presis ordbruk kan ha god effekt (Porter et al., 2012). Kundens forventninger bør også implementeres i standardene så lenge det er fornuftig i et kost-nytte perspektiv og ikke medfører konflikter i forbindelse med revisors uavhengighet og objektivitet (Porter et al., 2012).

4. Metode

I dette kapitlet vil valg av forskningsmetode beskrives og begrunnes. Videre vil valg av informanter og gjennomføring av datainnsamling presenteres. Kapitlet inneholder også en kort gjennomgang av de etiske vurderingene som er gjort i datainnsamlingsprosessen.

Valgene for forskningsmetoden kan illustreres som en forskningsløk, som er illustrert i Figur 4 (Saunders et al., 2007, s. 100-102)



Figur 4: «Forskningsløken»
Hentet fra (Saunders et al., 2007, s. 100-102)

Forskningsløken illustrerer hvordan de fire ulike nivåene av forskningsmetode henger sammen. Dette presenterer hvordan metodekapittelet i denne avhandlingen er lagt opp. Prosessen starter med å definere en vitenskapsteori, før et forskningsdesign velges. Deretter velges metode for datainnsamling og til slutt velges det en metode for dataanalyse.

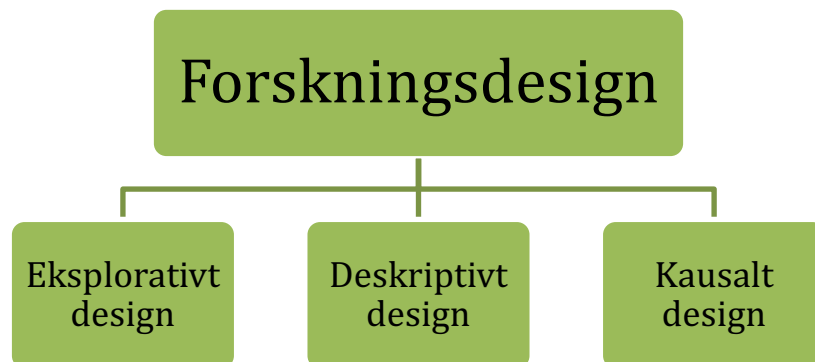
4.1 Valg av vitenskapsteori

Første steg i forskningsløken er valg av vitenskapsteori, som kan være enten en induktiv eller en deduktiv tilnærming. Valget avhenger av hvor mye tidligere forskning det finnes på temaet man ønsker å undersøke. Ved å velge en deduktiv tilnærming blir generelle påstander utledet og testet av empirisk data for å komme til det konkrete (Johannessen et al., 2020, s. 30). En slik tilnærming går fra teori til empiri. På den andre siden har vi den induktive tilnærmingen som går fra empiri til teori, hvor et fenomen blir testet for å komme til generelle konklusjoner (Bougie & Sekaran, 2020, s. 321). Ettersom taksonomien nylig ble innført i både EU og i norsk lov, er det gjort lite forskning på feltet. Det var dermed lite informasjon å basere vår forskning på. På bakgrunn av dette falt valget vårt på en induktiv tilnærming.

En metode er et verktøy som hjelper oss å samle inn data for å finne svar på noe vi ønsker å undersøke (Dalland, 2017, s. 52). En metode kan være kvantitativ eller kvalitativ. Den kvantitative metoden gir målbare data, mens kvalitativ metode innhenter data som ikke er målbare eller ikke kan tallfestes (Dalland, 2017, s. 52). Måten en forsker jobber på er avgjørende for valg av metoden. Bruken av kvalitativ metode er hensiktsmessig når det er lite tidligere forskning på et tema (Leedy & Ormrod, 2015, s. 271). Dette er bakgrunnen for vårt valg av metode ettersom det, som tidligere nevnt, er lite tidligere forskning på taksonomien. Kvalitativ datainnsamling er også nyttig der målet er å forstå et fenomen og dybde, fleksibilitet og helhetsforståelse gjenkjenner den kvalitative metoden (Leseth & Tellmann, 2014, s. 81; Askheim & Grenness, 2008, s. 13). Dette er svært relevant for denne avhandlingen ettersom målet er å forstå hvordan virksomheter og revisorer arbeider med taksonomien.

4.2 Valg av forskningsdesign

Før man går i gang med datainnsamlingen, er det viktig at det legges en strategi som sikrer at riktig informasjon blir innhentet. Denne strategien kalles forskningsdesign (Leseth & Tellmann, 2014, s. 41). Valg av forskningsdesign har tre alternativer; eksplorativt, kausalt eller deskriptivt og er illustrert i Figur 5.



*Figur 5: Forskningsdesign
Hentet fra (Bougie & Sekaran, 2020, s. 43-44)*

Valget av forskningsdesign avhenger av hvor mye informasjon vi innehar på temaet vi ønsker å undersøke. Dersom kunnskapen vi har er mangelfull, og forskningen har som formål å utforske forhold som er mindre kjent eller ukjent, vil det være hensiktsmessig å benytte en eksplorativ undersøkelse (Johannessen et al., 2011, s. 62). Som nevnt tidligere er det gjort lite forskning på taksonomien. Vår kunnskap om taksonomien var også begrenset da vi startet arbeidet med denne avhandlingen, og valg av forskningsdesign falt dermed på en eksplorativ undersøkelse. Gjennom en eksplorativ undersøkelse ønsket vi å få en bred oversikt over taksonomien og arbeidet som gjøres med den. På denne måten kunne vi plukke ut temaer som vi ønsket å undersøke videre.

4.3 Datainnsamling

Datagrunnlaget er selve grunnmuren i et hvert kvalitativt forskningsprosjekt og intervjuer er en av de mest brukte metodene for datainnsamling i kvalitativ forskning (Leseth & Tellmann, 2014, s. 62; Bougie & Sekaran, 2020, s. 119). Et intervju har en klar fordeling av roller der intervjueren stiller spørsmål og intervjuobjektet besvarer disse, nesten som en dialog. Spørsmålene er som regel åpne, og svarene kan hjelpe oss å forstå eller beskrive noe

(Johannessen et al., 2020, s. 105). Valg av metode falt på kvalitative intervjuer ettersom denne metoden egner seg godt i de tilfellene der en ønsker å innhente refleksjoner, erfaringer og meninger rundt et tema (Johannessen et al., 2020, s. 106). Et kvalitativt dybdeintervju vil også kunne bidra til å avdekke intervjuobjektets holdninger knyttet til et fenomen (Askheim & Grenness, 2008, s. 88). Kvalitative dybdeintervjuer var derfor den metoden som var mest hensiktsmessig. Denne metoden ga oss mulighet til å komme i kontakt med revisorer og bedrifter for å høre deres meninger, tanker og erfaringer på det vi ønsket å undersøke.

I denne avhandlingen gjennomførte vi semistrukturerte intervjuer. Denne intervjuformen er en mellomting mellom strukturerte og ustrukturerte intervjuer, og er den mest brukte intervjuformen (Myers, 2009, s. 125). Metoden går ut på at alle intervjuobjektene i utgangspunktet blir stilt de samme spørsmålene, men det vil være mulig å stille oppfølgingsspørsmål ved behov (Bougie & Sekaran, 2020, s. 119). Slike oppfølgingsspørsmål kalles «*probing*» og vil hjelpe oss å være sikre på at vi har forstått hva informanten faktisk mener (Askheim & Grenness, 2008, s. 88). Årsaken til at valget falt på semistrukturerte intervjuer var at vi ønsket en grad av standardisering i våre intervjuer, slik at det var mulig å sammenlikne data i ettertid. Videre ønsket vi fleksibiliteten et semistrukturert intervju gir. Intervjuformen gjør det mulig å stille oppfølgingsspørsmål for å gå mer i dybden på enkelte tema i de tilfellene der informantene sitter på utvidet kunnskap.

4.4 Valg av intervjuobjekter

Vår problemstilling er som nevnt i kapittel 1.2:

Hvilke ønsker og forventninger har revisjonsklienter til revisor når det kommer til arbeidet med taksonomien, og hvilke utfordringer skaper dette for revisor?

I denne studien ønsker vi å avdekke hvilke ønsker og forventninger bedrifter har til sin eksterne revisor i arbeidet med taksonomien. Vi ønsker også å undersøke hvilke tanker revisor har rundt bedriftens ønsker og forventninger, og hvilke utfordringer disse eventuelt medfører. Vider tar avhandlingen sikte på å undersøke i hvilken grad revisor er forberedt på å møte disse ønskene og forventninger. Ettersom problemstillingen retter seg mot både revisjonsklienter og revisor var det nødvendig å intervjuer to utvalg.

Ved utvelgelsen av intervjuobjekter kan vi skille mellom tilfeldige og strategiske utvalg. Tilfeldige utvalg er der alle innenfor et område har like stor sannsynlighet for å bli valgt. Denne metoden er mest brukt i kvantitativ datainnsamling (Leseth & Tellmann, 2014, s. 54). Et strategisk utvalg benyttes når forskeren ønsker et utvalg der informantene har mest mulig informasjon på området som skal forskes på, og det er dette er lagt til grunn i denne avhandlingen (Leseth & Tellmann, 2014, s. 54). Ettersom taksonomien er et nytt regelverk som kun omfatter et fåtall norske bedrifter, er det begrenset hvor mange bedrifter som arbeider med taksonomien. Det er også begrenset hvor mange revisorer som har tilstrekkelig kompetanse og erfaring til å kunne uttale seg om tema. Det ble derfor utviklet en rekke kriterier som måtte oppfylles for å kunne delta i studien.

Til vårt første utvalg ønsket vi ansatte med ansvarsområde innen bærekraft i bedrifter som har inkludert informasjon om taksonomien i sin årsrapport. Det var ikke et kriterium at bedriften skulle være rapporteringspliktig etter taksonomiens artikkel 8. Det var tilstrekkelig at rapporteringen var på frivillig basis, ettersom vårt hovedfokus var å finne informanter med erfaring på taksonomien. Videre ønsket vi kun å inkludere ansatte med ansvarsområde innen bærekraft fra norske bedrifter eller bedrifter som har deler av sin drift i Norge. Årsaken til denne avgrensningen er at vi kun ønsket å inkludere bedrifter som benytter seg av en ekstern revisor som er pålagt å følge den norske revisorloven. Dette resulterte i et utvalg bestående av representanter fra seks bedrifter. Alle de valgte bedriftene hadde informasjon om taksonomien i sin årsrapport fra 2021.

For utvelgelsen av vårt andre utvalg var det i starten av prosessen et kriterium at informanten var statsautorisert revisor med ansvarsområde innen bærekraft. Etter en omfattende rekrutteringsprosess, samt gjennomføring av de første intervjuene av utvalget, ble det avdekket en begrenset kompetanse på taksonomien blant våre informanter. Det ble derfor besluttet å utvide vårt utvalg til å inkludere en bærekraftsrevisor. Denne informanten arbeidet med attestasjon av bærekraftsinformasjon i et av de fem store revisjonsselskapene, men manglet den tradisjonelle revisjonsbakgrunnen med en master i regnskap og revisjon og en statsautorisasjon. Allikevel passet denne informanten godt inn i utvalget ettersom reglene knyttet til uavhengighet og egenkontroll også følges i dette tilfellet. Alle informantene i dette utvalget var ansatt eller hadde et nylig arbeidsforhold i et av de fem største revisjonsselskapene. Informanten med et tidligere arbeidsforhold i et av de fem store revisjonsselskapene ble inkludert ettersom intervjuet i stor grad baserte seg på erfaringene fra dette arbeidsforholdet. Gjennom en

undersøkelse av årsrapportene til bedrifter som inkluderte informasjon om taksonomien, observerte vi at det i hovedsak var de fem store revisjonsselskapene som hadde revidert årsrapportene til disse bedriftene. Da vi skulle rekruttere informanter til vårt andre utvalg ønsket vi derfor i hovedsak å kontakte revisorer fra disse revisjonsselskapene ettersom vi anså det som mer sannsynlig å komme i kontakt med informanter med kunnskapen vi ønsket. Til slutt ble vårt andre utvalg bestående av fire statsautoriserte revisorer og en bærekraftsrevisor.

En presentasjon av våre informanter er inkludert i tabellene under.

Respondent	Tittel	Antall års arbeidserfaring innen bærekraft
Respondent A	Lederstilling innen bærekraft	3
Respondent B	Lederstilling innen bærekraft	10
Respondent C	Lederstilling innen bærekraft	1 1/2
Respondent D	Lederstilling innen bærekraft	6
Respondent E	Lederstilling innen bærekraft	15
Respondent F	Lederstilling innen bærekraft	3

Tabell 1: Oversikt intervjuobjekter – utvalg 1

Informant	Tittel	Selskap
Revisor A	Statsautorisert revisor	"De fem store"
Revisor B	Statsautorisert revisor	Tidligere ansatt i "De fem store"
Revisor C	Statsautorisert revisor	"De fem store"
Revisor D	Bærekraftsrevisor	"De fem store"
Revisor E	Statsautorisert revisor	"De fem store"

Tabell 2: Oversikt intervjuobjekter - utvalg 2

4.5 Gjennomføring

For å rekruttere informanter ble det sendt ut en e-post med invitasjon om å delta i studien. Denne invitasjonen besto av et informasjonsskriv om studien, informasjon om behandling av personopplysninger, samt et samtykkeskjema som måtte underskrives i forkant av intervjuet.

Enkelte ble også rekruttert gjennom snøballmetoden. Snøballmetoden innebærer at vi kom i kontakt med nye informanter gjennom tidligere informanter (Leseth & Tellmann, 2014, s. 55). Dette var en tidseffektiv metode. Når invitasjonen om deltakelse til intervju ble godtatt, ble også intervjuguiden tilsendt. På denne måten kunne informantene stille godt forberedt og ha mulighet til å innhente informasjon fra andre i bedriftene i forkant av intervjuet dersom dette var nødvendig. På denne måten sikret vi oss mest mulig relevant informasjon fra våre informanter.

I forkant av intervjuene ble det utformet en intervjuguide for hvert utvalg. Disse besto av 17 til 20 spørsmål. En intervjuguide er en rekke spørsmål som blir stilt til alle informantene, men rekkefølgen vil kunne variere (Johannessen et al., 2020, s. 108). Intervjuguiden for første utvalg ble i forkant av intervjuene tilpasset etter hvor langt hver enkelt bedrift hadde kommet i rapporteringen med taksonomien. Innholdet i spørsmålene forble de samme, men formuleringen i noen av spørsmålene ble noe ulik i de forskjellige intervjuguidene. Intervjuguidene kan finnes vedlagt i oppgaven.

Å gjennomføre intervjuene ved fysisk oppmøte er å foretrekke ettersom man da vil kunne observere for eksempel kroppsspråk og arbeidssted. Allikevel vil det være fordeler med digitale intervju, slik som besparelse av både tid og kostnader (Johannessen et al., 2020, s. 127). Alle våre intervjuer ble gjennomført over Zoom (Zoom Video Communications Inc.) eller Teams (Microsoft Teams). Årsaken til dette var at informantene befant seg over hele Norge og at det ikke ville være mulig å gjennomføre alle intervjuene med fysisk oppmøte grunnet oppgavens tidsbegrensning. Å reise for å gjennomføre intervjuene ville også være svært kostbart.

Intervjuene ble gjennomført ved at en av forfatterne var ordstyrer og ledet intervjuet, mens den andre tok notater og stilte oppfølgingsspørsmål underveis der det var nødvendig. En slik gjennomføring ble ansett som mest hensiktsmessig ettersom det vil være lettere å ta gode notater og stille fornuftige oppfølgingsspørsmål dersom man kun har fokus på dette. En annen fordel med å gjennomføre intervjuene på denne måten er at man unngår å snakke i munnen på hverandre. I tillegg til notater ble det også tatt lydopptak av intervjuene. Dette sikrer en ordrett transkribering i etterkant som videre gjør at intervjuet blir riktig gjengitt i avhandlingen. En av informantene ønsket ikke at det ble tatt lydopptak av intervjuet og det ble derfor tatt ekstra gode notater underveis. Etter at intervjuene ble gjennomført ble de transkribert. Videre ble

informasjonen avdekket i intervjuene anonymisert slik at det ikke ville være mulig å spore det tilbake til våre informanter.

4.6 Personvern og etiske vurderinger

I forskning er det viktig å være bevisste på at det må tas etiske hensyn til våre informanter. I den forbindelse kan disse hensynene deles inn i tre grupper (Johannessen et al., 2020, s. 45):

- Rett til å bestemme over egen deltakelse
- Forskeres plikt til å respektere privatlivet til informantene
- Unngå å forårsake skade

Vi har sikret informantenes rett til å bestemme over egen deltakelse ved å innhente informert samtykke, samt å informere om at deltakelse er frivillig og at det er mulig trekke samtykket underveis i prosjektet. Videre er privatlivet til informantene sikret gjennom anonymisering av alle opplysninger som innhentes, slik at informanten ikke kan spores. I tillegg har vi som forskere taushetsplikt etter forvaltningsloven § 13. Siste punkt omhandler unngåelse av skade der informantene skal utsettes for minst mulig ubehag. For å unngå å utsette informantene for ubehag har vi i denne studien kun stilt faglig relaterte spørsmål. Intervjuguiden er gjennomgått for å skape rom for så naturlige svar som mulig. Konfidensiell informasjon, samt informasjon om privatlivet er ikke relevant for studien, og er dermed ikke inkludert i intervju spørsmålene.

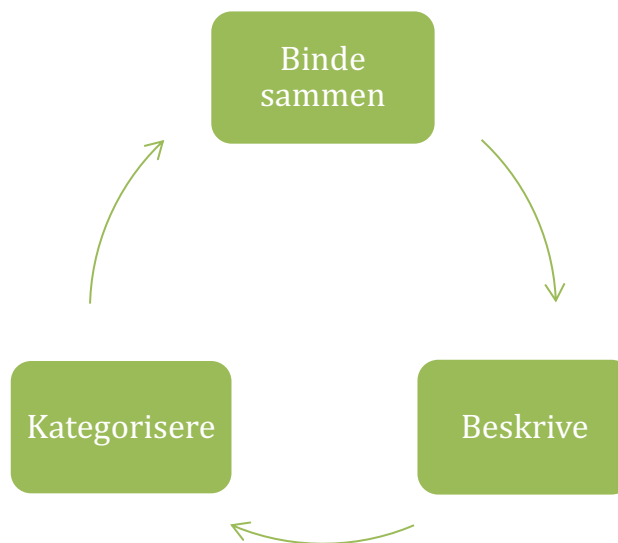
Etisk bruk av personopplysninger er nødvendig for å opprettholde et godt samarbeid med informantene (Dalland, 2017, s. 236). Videre er det nødvendig å innhente samtykke fra informantene. Det er viktig at dette samtykket er frivillig og at informantene er informert om hva de samtykker til (Johannessen et al., 2020, s. 49). Dette kan være både skriftlig og muntlig. I dette prosjektet har vi utformet et samtykkeskjema som informantene underskriver etter å ha lest gjennom et informasjonsskriv. Dette informasjonsskrivet omhandler studien og behandling av deres personopplysninger.

Ved innsamlingen av data, har vi fulgt Universitetet i Agders (UiA) retningslinjer om personvern. Dette ble gjort ved at vi meldte prosjektet til Kunnskapssektorens tjenesteleverandør (SIKT) for godkjenning til å behandle personopplysninger. Hovedregelen for behandling av personopplysninger ved UiA er at det skal innhentes samtykke fra informantene det skal samles inn opplysninger fra.

4.7 Dataanalyse

Å analysere kvalitative data er en komplisert prosess der det er få retningslinjer (Bougie & Sekaran, 2020, s. 307). Prosessen er i stor grad preget av kreativitet, disiplin og hardt arbeid og det er derfor ingen riktig måte å gjennomføre dette på (Askheim & Grenness, 2008, s. 142). Analysen vil ofte gjennomføres samtidig som datainnsamlingen fortsetter (Leseth & Tellmann, 2014, s. 140). Etter hvert som det settes strek for datainnsamlingen, vil analysen bli den dominerende delen. Dette er fordi innsamling av data, analysering og tolkning henger tett sammen ved bruk av kvalitativ metode (Leedy & Ormrod, 2015, s. 309). Dette er også tilfellet i denne studien, hvor analysering av de innsamlede dataene ble gjort etter hvert som intervjuene ble gjennomført.

En analyseprosess kan beskrives gjennom tre steg; Beskrive, kategorisere og binde sammen (Askheim & Grenness, 2008, s. 146). Denne prosessen er sirkulær der stegene gjentas og det ikke finnes et klart start- eller stoppunkt. Prosessen er illustrert i figur 6.



Figur 6: Kvalitativ analyseprosess

Hentet fra (Askheim & Grenness, 2008, s. 146)

Det er disse tre stegene som ble benyttet i analysen av våre data. Det første steget er «beskrive». Steget går ut på å beskrive det som skal studeres og fortelle en historie for å informere leseren (Askheim & Grenness, 2008, s. 147). En god beskrivelse av det som studeres vil redusere faren for at det kan oppfattes som en subjektiv tolkning. Måten dette steget gjennomføres i denne

studien er å ha et eget kapittel knyttet til metodene som er benyttet til datainnsamlingen. Her forklares hele metoden for datainnsamling i detalj og alle valg begrunnes nøye.

Ettersom vi har benyttet oss av kvalitative intervjuer, satt vi igjen med en stor mengde ustrukturerte data etter datainnsamlingsprosessen. Det er her steget «*kategorisere*» kommer inn. Måten vi gjennomførte dette på var å fargekode de ulike temaene fra intervjuene. For å gjøre dette leste vi gjennom alt datamaterialet på leting etter interessante tema som var relevante for vår problemstilling. I dette steget silte vi også ut data som ikke var relevant for oppgaven. Deretter benyttet vi oss av steget «*binde sammen*» ved å sette sammen svarene fra alle informantene sortert etter tema. Dette ble gjort ved at den dataen fra kategoriseringen ble sortert etter fargekode og satt sammen i et dokument der vi hadde svarene fra alle informantene inndelt etter tema. På denne måten var det mulig for oss å skaffe oss en bedre oversikt over våre data på hvert enkelt tema. En slik sortering gjorde det også enklere å sammenlikne svarene fra våre informanter. Etter hvert som vi gjennomførte flere intervjuer, gjentok vi denne prosessen.

4.8 Reliabilitet og validitet

Reliabilitet og validitet er begreper som brukes når vi vurderer kvaliteten på et forskningsprosjekt (Askheim & Grenness, 2008, s. 22). I et forskningsprosjekt er det nødvendig med tilstrekkelig dokumentasjon av hvordan forskeren har gått frem for å innhente og behandle data, slik at leseren har tillitt til resultatene. For å kunne uttrykke god forskning er man avhengig av at både reliabiliteten og validiteten er høy (Pripp, 2018).

Reliabilitet

Reliabilitet kan også omtales som pålitelighet og er et kriterium for å kvalitetssikre de innsamlede dataene. Pålitelighet sier noe om hvorvidt det arbeidet som er presentert er til å stole på (Dalland, 2017, s. 55). Dersom andre forskere kan gjennomføre samme undersøkelse og samtidig oppnå sammenliknbare resultater, kan reliabiliteten sies å være høy (Askheim & Grenness, 2008, s. 22). Dette omtales som etterprøvbarehet og vil si at vår metode skal kunne gjennomføres på nytt og samtidig oppnå tilsvarende resultater.

En kritikk mot kvalitativ forskning er at det ikke er mulig for andre forskere å etterprøve resultatene ettersom to intervjuer ikke vil være like (Askheim & Grenness, s. 147). Det er derfor nødvendig å gi leseren så detaljert informasjon om datainnsamlingsmetoden som mulig, slik at

dette problemet kan minimeres. På denne måten vil ikke vår forskning fremstå som kun en subjektiv tolkning. Dette henger sammen med steget om «beskrivelse» som er nærmere gjennomgått i delkapittel 4.7 om dataanalyse. Ved bruk av kvalitativ forskningsmetode vil det være intervjuobjektet selv som kontrollerer påliteligheten, i motsetning til kvantitativ forskning der andre forskere vurderer påliteligheten. Kontroll av påliteligheten kan foregå ved at det sendes en transkribert versjon av intervjuet tilbake til intervjuobjektet for å være sikker på at det som er sagt har blitt tolket riktig (Askheim & Grenness, 2008, s. 23). I denne oppgaven har dette blitt gjort i de tilfeller der språkbarriere eller bruk av mye fagbegreper har krevd en slik etterkontroll. Informantene har også blitt kontaktet i etterkant av intervjuene i de tilfellene der noe var uklart, og det var behov for oppklaring.

Ved analyse av kvalitative data vil det alltid være fare for at det trekkes feil konklusjoner (Askheim & Grenness, 2008, s. 143). Derfor har begge forfatterne av denne studien vært involvert i analyseprosessen for å minimere faren for feilaktige konklusjoner. Dette er med på å styrke oppgavens validitet og reliabilitet. Ved transkribering er det viktig at intervjuet skrives ned nøyaktig slik som det ble sagt (Askheim & Grenness, 2008, s. 144). For å sikre reliabiliteten under transkribering av intervjuene ble ord for ord transkribert. Deretter ble lydfilene hørt gjennom flere ganger for å sikre at alt ble inkludert og skrevet ned slik det ble sagt i intervjuene. En av informantene ønsket ikke at det ble gjort lydopptak. I dette tilfellet ble det tatt gode notater underveis av begge forfatterne, og innholdet i intervjuet ble gjennomgått kort tid etter gjennomføring for å sikre at våre notater var mest mulig riktige.

Validitet

Det er også viktig at våre resultater er gyldige. I kvantitativ metode blir dette undersøkt ved å se om det som er målt, faktisk er det samme som forskeren ønsket å måle (Askheim & Grenness, 2008, s. 23). I en kvalitativ undersøkelse vil vi heller undersøke hvorvidt våre funn reflekterer formålet med vår undersøkelse, altså om resultatene bidrar til å besvare vår problemstilling og tilhørende forskningsspørsmål (Askheim & Grenness, 2008, s. 23).

Flere tiltak er gjort for å sikre validiteten i denne avhandlingen. Intervjuguiden er nøye gjennomgått for å sikre at spørsmålene som stilles bidrar til å besvare problemstillingen med de underlagte forskningsspørsmålene. I tillegg til dette er det brukt mye tid på å finne de riktige ressurspersonene med den rette kompetansen slik at intervju spørsmålene besvares på best mulig måte. Innhenting av en tilstrekkelig mengde intervjuobjekter er også en viktig faktor som skaper

mulighet for å se mønster i svarene. I dette tilfellet ble letingen etter nye informanter stoppet når vi så at vi hadde nådd et metningspunkt. Et metningspunkt er der ingen ny informasjon blir avdekket i datainnsamlingen (Bougie & Sekaran, 2020, s. 250). Alle disse faktorene er med på å styrke validiteten i avhandlingen.

5. Presentasjon av resultater

I dette kapitlet presenteres funnene fra våre intervjuer. I første delkapittel presenteres mer generelle funn som omhandler bærekraft og arbeidet med taksonomien og inkluderer funn fra intervjuene med begge utvalgene. Deretter er kapitlet delt inn etter forskningsspørsmålene og dataene knyttet til hvert enkelt forskningsspørsmål er presentert i henholdsvis delkapittel 5.2, 5.3, og 5.4.

5.1 Generell bakgrunnsinformasjon

5.1.1 Bærekraft

Hvert intervju startet med at informantene ble bedt om å definere hva begrepet bærekraft betyr for dem. Dette spørsmålet anses som relevant for oppgavens problemstilling, ettersom taksonomien er en del av EUs grønne giv, som i stor grad bygger på FNs bærekraftsmål. Vi ønsket derfor å se om oppfatningene av begrepet var lik hos alle informantene, både de bærekraftsansvarlige i bedriftene og revisorene. Det ble trukket frem av flere av respondentene at begrepet «*bærekraft*» er vanskelig å definere, at definisjonen vil være ulik avhengig av hva man skal bruke den til, samt at begrepet har blitt noe utvasket over tid. Respondent F uttrykte også at informanten ikke var spesielt glad i begrepet bærekraft ettersom det rommer så mye og kan være lett å feilkommunisere.

Definisjonene var noe ulike, men det var tydelig at de fleste satt med liknende oppfatninger av begrepet. Respondent A definerte bærekraft som «*at det er holdbart for mer enn bare det finansielle perspektivet over tid*». Denne oppfatningen ble delt av Respondent C. Revisor A og Respondent F la fokuset på definisjonen av ESG (miljø-, sosiale- og forretningsetiske forhold). Respondent B og Revisor E henviste til Brundtlandkommisjonens definisjon av begrepet. Denne definisjonen ble også trukket frem av Respondent E og Revisor B, men Respondent E poengterte at det også er viktig å tydeliggjøre fokuset på tredelingen innen ESG. Revisor B la mer vekt på viktigheten av fokuset på *Den triple bunnlinjen* sammen med Brundtlandkommisjonens definisjon av begrepet bærekraft. Respondent D henviste til FNs bærekraftsmål for en definisjon av begrepet. Revisor C nevnte også en variant av Brundtlandkommisjonens definisjon ved å sette fokus på ulike hensyn som foreligger i samfunnet og balansere dem på en måte som er holdbar i lang tid fremover. Revisor D fokuserte

i stor grad på grønn vekst og at det samtidig skal være mulig for selskapene å overleve over lengre tid.

Videre ble informantene spurt om hvordan det ble arbeidet med bærekraft i bedriftene og hva som er blitt gjort for å heve kompetansen på feltet internt. Her vil kun svarene fra bedriftene bli presentert, og svarene fra revisorene vil bli inkludert i delkapittel 5.4. Vi anså dette spørsmålet som viktig for oppgaven ettersom kompetanse på bærekraft i bedriften vil kunne ha innvirkning på bruken av revisor i problemstillinger knyttet til bærekraft og dermed også bruken av revisor knyttet til taksonomien. Alle informantene ga uttrykk for at det jobbes aktivt med bærekraft i dag og at det gjøres tiltak for å heve kompetansen til de ansatte i bedriften. Det var også enighet om at arbeidet med bærekraft har økt i omfang de siste årene. Dette gjennom økt fokus både internt i bedriften og eksternt, samt at flere av bedriftene har opprettet flere stillinger knyttet til bærekraft.

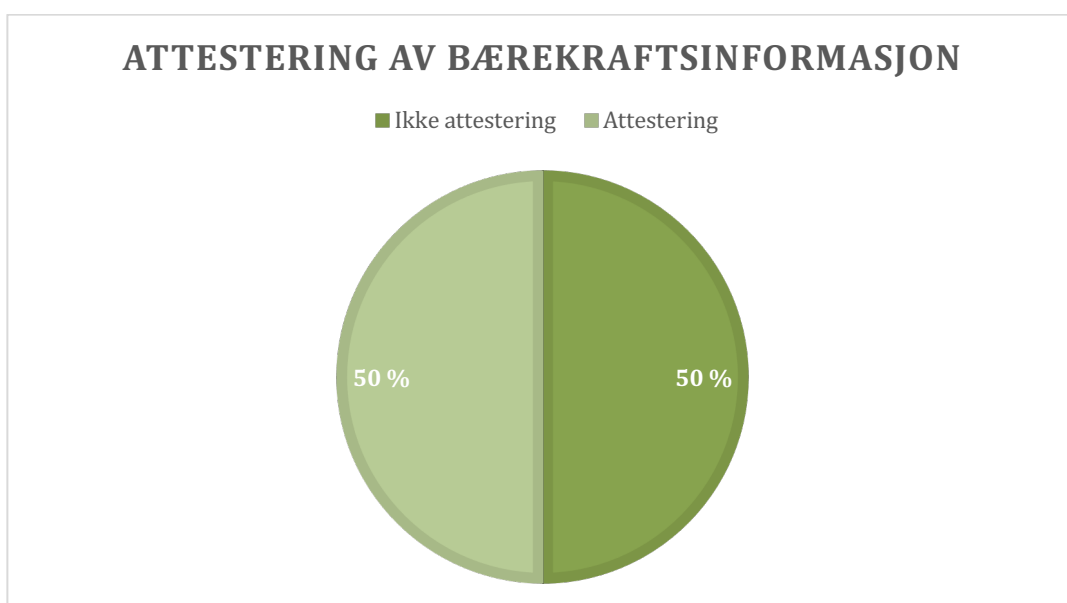
Respondent A, som jobber for et finansielt selskap, trekker frem bruken av midlene de forvalter som en nøkkel til å bli mer bærekraftige og at de har endret sin investeringsportefølje til å ekskludere mer av det som ikke kan anses som bærekraftig. Respondent B forteller om et økt fokus på å redusere utslippet fra sine prosjekter. Dette følges opp ved å føre klimaregnskap. Regnskap og rapportering er et tiltak som også trekkes frem av flere. Både Respondent C og Respondent F kan informere om at det rapporteres etter GRI for å øke fokuset på bærekraft i bedriftene. Respondent D kommer ikke med noen konkrete eksempler på hvordan det arbeides med bærekraft i bedriften, men uttaler at «*Det er en kontinuerlig utvikling. Det blir mer fokus på bærekraft totalt sett*». Respondent E forteller at det i hovedsak startet i det små med hovedvekten av fokuset på det miljømessige, men at arbeidet over tid har utviklet seg til å øke fokuset på alle aspektene av bærekraft i hele organisasjonen. Bedriftens bærekraftstrategi har fått en mye større og naturlig del av virksomheten.

Endringen i arbeidet med bærekraft trekkes av flere frem som et resultat av økt bevissthet, men også et eksternt press ettersom kundesegmentet i større grad har «*våket opp*» grunnet press til å måtte hensynta klima i alle sammenhenger. Økt fokus på bærekraft og press fra EU trekkes også frem som en årsak til økt fokus på bærekraft i bedriftene. Respondent F kan fortelle at de jobber aktivt mot innføringen av CSRD i 2024 og sier at det har skjedd en stor endring i arbeidet med bærekraft de siste årene. Dette begrunnes med at arbeidet har blitt mye mer konkret og at det dermed er lettere å jobbe systematisk og målrettet. Allikevel uttrykker Respondent A og

Respondent E at taksonomien ennå ikke har hatt noen innvirkning på hvordan bedriftene arbeider med bærekraft. Dette begrunnes med at taksonomien er på et for tidlig stadium til at den kan ha hatt noen innvirkning enda. Respondent E sier at det ennå er tidlig i prosessen og at det er en god vei igjen å gå før alle selskap har fått integrert dette som en del av sin strategi.

Når det ble spurt om det var gjort tiltak for å heve kompetansen på bærekraft i bedriften, kunne de fleste informere om at det arbeides med kompetanseheving hos de ansatte. Respondent B informerer om at bedriften har ansatt et team som jobber med bærekraft. Respondenten forteller at dette teamet jobber med å informere alle i organisasjonen ved å drive opplæring internt. Det samme blir sagt av Respondent C, der bedriften har opprettet en ny stilling som skal ha ansvaret for bærekraft. Respondent A forteller at bedriften kontinuerlig jobber mot å heve kompetansen til de ansatte gjennom presentasjoner og kurs. Respondent C kan fortelle om liknende tiltak, der bedriften med jevne mellomrom tar opp problemer knyttet til bærekraft i fellesmøter. Respondent D forteller at kompetansehevingen skjer gjennom opplæringskrav til nyansatte med obligatorisk opplæring i bærekraft som en del av strategien og målsettingen til bedriften.

Det siste spørsmålet knyttet til bærekraft var hvorvidt bedriftene hadde attestering av sin bærekraftsinformasjon gjennomført av en uavhengig tredjepart. Kun tre av de seks bedriftene vi intervjuet hadde attestering av bærekraftsrapporten gjennomført av en uavhengig tredjepart. Dette er illustrert i figuren under, der de som kategoriseres som å ha attestering har en form for verifisering eller indirekte attestering av sin bærekraftsinformasjon.



Figur 7: Attestering av bærekraftsinformasjon

Respondent D er ansatt i et børsnotert selskap som får bærekraftsrapporten attestert av sin eksterne revisor. Denne rapporten inkluderer arbeidet som er gjort i henhold til taksonomien. Bedriften til Respondent F er også børsnotert, og respondenten forteller at det ikke er et klart svar på dette. Respondenten forteller at planen er full verifikasjon for årsrapporten for 2023, men at de har en verifisering av klimakapitlet i bærekraftsrapporten og at de har en såkalt «pre-assurance» av hele bærekraftsrapporten for 2022. Respondent E kan fortelle at de har en begrenset revisjon av sin bærekraftsrapport, hvor revisor kun skal bekrefte at det finnes en bærekraftsrapport som lever opp til de lovkrav som eksisterer på nåværende tidspunkt. Bærekraftsrapporten sendes videre og inkluderes i morselskapets rapport. Morselskapets rapport gjennomgår en frivillig kvalitetsgjennomgang.

Videre informerer Respondent A, Respondent B og Respondent C om at de ikke har attestasjon av sin bærekraftsinformasjon i dag. Respondent C sier at *«vi er så tidlig i løpet at vi vet jo at dette vi gjør nå ikke er godt nok. Så vi venter med attestering til vi ser at det er litt mer verdi i det»*. Respondent B kan informere om at de ikke har attestasjon på måten mange andre har, men at de benytter seg av en gap-analyse av sin GRI-rapport. Denne gjennomgås av et revisjonsfirma. Respondent A var usikker på årsaken til at de ikke hadde attestasjon i dag, men kunne informere om at det ikke var noe enkelt svar ettersom ingenting er lovpålagt for dem enda.

5.1.2 Taksonomien

Videre i intervjuet beveget vi oss mer over på spørsmål knyttet direkte til taksonomien. Hensikten med spørsmålene i denne delen av intervjuet er å kartlegge arbeidet med taksonomien i bedriftene og hvilke holdninger informantene har til taksonomien. En slik kartlegging vil være viktig for å danne et bilde av kompetansen og fokuset på taksonomien ute i bedriftene vi intervjuet. Dette vil kunne ha innvirkning på forventninger til og samarbeid med revisor.

Ved spørsmål om hvilke tanker informantene hadde rundt taksonomien var svarene noe delte, men for det meste positive. Respondent A uttalte at *«Altså jeg synes den er helt fantastisk»*. Respondenten gir uttrykk for at det er godt å ha taksonomien å stole på, slik at en ikke er i fare for grønnvasking. Dette støttes av Respondent C som gir uttrykk for at formålet med taksonomien er bra og at det er nødvendig å flytte privat kapital til økonomiske aktiviteter som

har muligheten til å bli mer bærekraftige. Respondent D er også positiv til taksonomien og uttrykker at taksonomien er et «*veldig spennende oppslagsverk da for å definere hva som er bærekraftig og ikke, innenfor veldig spesifikke aktiviteter*». Respondent E er også av denne oppfatningen og gir uttrykk for at tanken bak taksonomien er bra og at det er bra med tydelighet rundt felles definisjoner. Respondent F er også positivt innstilt til taksonomien og mener at taksonomien vil gi oss et felles språk og at det vil være det nærmeste vi kommer en felles definisjon av hva som er bærekraftig.

Allikevel gir flere av respondentene uttrykk for at taksonomien oppleves som ganske omfattende og at det går mye tid til å forstå den før en kan starte arbeidet. Respondent B mener at taksonomien oppleves som vanskelig og at det i starten av arbeidet var «*en litt kaotisk øvelse*», men at den ble mer forståelig etter hvert som arbeidet fortsatte. Respondent C trekker også frem dette som en utfordring med taksonomien. Respondent E uttrykker at det er et stort og komplekst arbeid og at det ikke kommer uten utfordringer. Respondenten uttrykker at det er viktig å tenke på at arbeidet ikke vil bli perfekt i starten ettersom de som har utviklet taksonomien har hatt veldig knapt med tid.

Det kom også frem andre utfordringer knyttet til taksonomien. Respondent A fortalte at taksonomien kunne oppleves som for binær og at det var problematisk at det var såpass strengt, at enten så er noe bærekraftig, eller så er det ikke. Informanten uttrykte et behov for «*nyansering av bildet*». Respondent B så også noen utfordringer knyttet til taksonomien. Informanten trakk frem problemstillingen med at dersom alt skal tolkes i aller strengeste grad, vil det være uklart hva som kreves av bedriftene. Det uttrykkes at det må være mulig å tilfredsstillende kravene, ellers mister den sin hensikt. «*Man må jo føle at det er mulig å få til dersom man gjør ting på en bra måte*». Respondent C uttrykker bekymring rundt ressursbruken knyttet til arbeidet med taksonomien. Respondenten mente at dersom en bruker alt for mye tid på å finne ut hvordan rapporteringen skal foregå, vil dette ta tid bort fra å finne tiltak som er gode i et miljøperspektiv. Respondent D ga uttrykk for at det er utfordrende at mange aktiviteter ikke er dekket av taksonomien, noe som gjør det vanskelig å forholde seg til KPIene som det rapporteres på.

Respondent F uttrykker at en utfordring med taksonomien er at selv om den er ambisiøs, er det også mangler knyttet til for eksempel fokus på klimagassreduksjon. Respondenten uttrykker også behovet for en felles bransjedefinisjon, ettersom taksonomien etterlater rom for tolkning. En slik fellesdefinisjon vil gjøre at bedriftene vil konkurrere om å bli bedre og ikke konkurrere

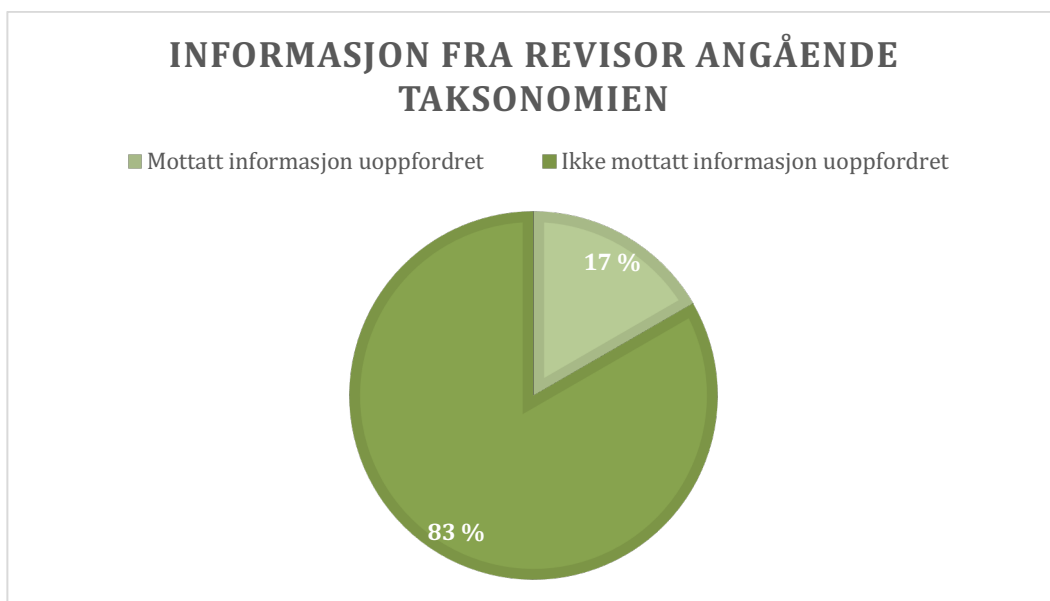
på hvem som tolker strengest. Respondent E uttrykker også at det er utfordringer knyttet til ulik tolkning av de tekniske screeningkriteriene i taksonomien. Dette medfører derfor et behov for dokumentasjon av arbeidet som er gjort, og at dette klart er en utfordring.

Alle bedriftene vi intervjuet hadde startet arbeidet med taksonomien i en eller annen grad. En gjennomgang av bedriftenes årsrapporter viste at det var stor variasjon i hvor langt de hadde kommet med arbeidet. Det er også viktig å merke seg at kun to av bedriftene vi intervjuet er børsnoterte og rapporteringspliktige fra regnskapsåret 2023. De resterende bedriftene rapporterer på frivillig basis etter anbefaling fra Regjeringen.

5.2 Hvilke ønsker og forventninger har revisjonsklienten til sin eksterne revisor i arbeidet med taksonomien?

5.2.1 Informasjon fra revisor

For å innhente data for besvarelse av oppgavens første forskningsspørsmål, begynte vi med et spørsmål knyttet til informasjon mottatt av revisor. Spørsmålet som ble stilt var hvorvidt bedriftene hadde mottatt informasjon om taksonomien fra revisor og om denne informasjonen ble gitt uoppfordret eller på forespørsel fra bedriftene. Andelen av bedriftene som mottok informasjon om taksonomien uoppfordret fra revisor er illustrert i Figur 8.



Figur 8: Uoppfordret informasjon fra revisor

Respondent A uttaler at det er mulig at noen andre i bedriften har mottatt informasjon fra revisor, men at for informanten selv er dette ikke tilfellet. Respondent C kan fortelle at det har vært noen møter der revisor har informert om taksonomien på et overordnet nivå, men at dette primært har vært på forespørsel. Respondent D uttaler at de har mottatt mye informasjon om taksonomien, men i likhet med Respondent C, har dette kun vært på forespørsel fra bedriften selv. Respondent E uttaler at de i startfasen hadde en samtale med revisor der de forklarte sine tanker, men at det etter dette ble engasjert et annet selskap til å bistå dem i arbeidet med taksonomien. Respondent F uttrykker at de har fått mye informasjon om taksonomien fra revisor, men at det i stor grad har vært på forespørsel fra bedriften.

Kun Respondent B har mottatt informasjon om taksonomien uoppfordret fra revisor. Informanten forteller at revisor ønsket et møte med bedriften for å høre hvordan de jobbet med taksonomien og hvordan de forberedte seg. Respondenten uttrykker at «*Det var veldig positivt*».

5.2.2 Bruk av revisor

Videre ønsket vi å undersøke hvordan revisor har vært involvert i arbeidet med taksonomien i bedriftene. Svaret på dette viser at revisor i liten grad har vært involvert i arbeidet med taksonomien i bedriftene. Respondent B sier at de ikke har benyttet seg av revisor foreløpig, men at revisor har tilbudt seg å ta en gjennomgang av beregningene. Grunnen til at de ikke har benyttet seg av dette tilbudet er at bedriften ikke har bestemt seg om hvordan de vil gå frem helt ennå. Videre sier respondenten også at de fint kan ringe revisor og stille dem spørsmål dersom det er behov for det. Respondent C uttaler at alt arbeid med taksonomien har vært selvstendig og at revisor ikke har bidratt i arbeidet. Respondent D sier mye av det samme og forteller at revisor stiller kontrollspørsmål i attestasjonen, men at det er noe annet. Respondent A trekker frem ett enkelttilfelle der revisor har vært uvurderlig, hvor det internasjonale nettverket til revisor ble brukt for å besvare spørsmål de hadde på tidspunktet. Utover dette gir respondenten uttrykk for at revisor ikke brukes aktivt i problemstillinger knyttet til taksonomien. Respondent F forteller at de har benyttet seg av revisor for å hjelpe med en vurdering av capex og opex ettersom det ikke er helt likt slik de bruker begrepene ellers.

Respondent E er i hele intervjuet klar på at det benyttes et selskap til attestering og et annet til rådgiving. Ekstern revisor bidrar derfor minimalt i arbeidet med taksonomien og er begrenset til den mer formelle rollen knyttet til attestering av årsrapporten. Respondenten forteller at

kontakten med ekstern revisor begrenser seg til at det gjennomføres et møte der planen for rapporteringen presenteres for revisor og revisor kan komme med sine synspunkter.

Ved spørsmål om bedriftene bruker revisor i andre problemstillinger knyttet til bærekraft, er svaret nei hos de fleste respondentene. Ved spørsmål om hva som er grunnen til dette, uttaler Respondent D «*Jeg tror vi kan mye mer om dette her enn revisor*». Respondent F forteller at de har benyttet seg av revisor i andre problemstillinger knyttet til bærekraft og til nå har informert revisor om sitt arbeid knyttet til implementeringen av CSRD.

Ettersom få svarte at de brukte revisor i arbeidet med taksonomien og andre problemstillinger knyttet til bærekraft, var vi interessert i å undersøke om det var andre de henvendte seg til. De fleste svarte at de brukte sitt bransjenettverk og ulike fagforum. Respondent A forteller at fagforum er den mest fornuftige diskusjonskilden for dem. Respondent B forteller at de har brukt andre i bransjenettverket som sparringspartner mer enn de har brukt revisor. Dette begrunnes med at de har samarbeidet med andre i bransjenettverket lenge, men at revisor kom på banen først i år. Respondent E forteller at de henvender seg til andre bransjeorganisasjoner, og denne uttalelsen støttes av Respondent F som også forteller at fagmiljøer kan være gode å forholde seg til. Respondent E forteller at de også har engasjert et annet revisjonsselskap for å bistå dem i problemstillinger knyttet til taksonomien og andre problemstillinger knyttet til bærekraft. Respondent D informerer om at de i stor grad benytter seg av konsulenttjenester.

5.2.3 Revisors kompetanse

Videre ønsket vi å kartlegge hvordan bedriftene opplever revisors kompetanse på taksonomien. Dette er viktig i besvarelsen av oppgavens første forskningsspørsmål, ettersom revisors kompetanse kan være med på å styre forventningene til bedriftene. Svarene på dette spørsmålet var delte. Respondent A ga uttrykk for at revisor ikke hadde noen kompetanse utover det respondenten selv har. Både Respondent B, C, E og F opplever kompetansen til revisor som god. Respondent B sier at opplevelsen er at revisor, som alle andre, må føle seg litt frem, men at det virker som de har ressurser som jobber mye med dette og at de helt klart er kompetente. Respondent F kommer med en liknende uttalelse og sier at de nok har pushet revisor på taksonomien i like stor grad som revisor har pushet dem. Respondenten trekker frem at inntrykket er at revisor har truffet et mer riktig nivå på CSRD. Respondent C opplever at revisor besitter veldig god kompetanse på bærekraft og at det virker som at det kontinuerlig arbeides

med å heve kompetansen på taksonomien. Respondent D poengterer at kompetansen hos revisor oppleves som veldig personavhengig, men at det helt klart er flinke folk. Respondent E uttrykker at revisors kompetanse er god og at de tilsynelatende har gjort en god innsats med rekruttering på området.

Ved spørsmål om revisors kompetanse på bærekraft vil ha innvirkning på valget av revisor uttalte flere at det ikke hadde hatt det ennå, men at det sannsynligvis ville være av betydning i fremtiden. Spesielt ville innføringen av CSRD kunne utløse dette behovet. Respondent C sier at det er et vanskelig spørsmål å svare på ettersom det oppleves som vanskelig å skille mellom kompetansen til de største revisjonsselskapene. Respondent F er klar på at behov for revisor ikke kommer til å endre seg etter hvert som det kommer flere lovkrav knyttet til bærekraftsrapportering. Dette begrunnes med at tillitten til revisor som rådgiver og revisor som bidragsyter til bærekraftig utvikling vil være den samme som ved finansielle lovkrav.

5.2.4 Begrensninger

Videre ble intervjuobjektene stilt spørsmål om hvilke begrensninger de så med å bruke revisor i problemstillinger knyttet til taksonomien. Her var svarene varierende. Respondent A uttalte at revisors kompetanse var den største begrensningen ettersom *«av og til så oppleves det som litt frustrerende å først måtte drive med opplæring av revisor før revisor på en måte kan hjelpe oss da. Eller revidere oss»*. Respondent B uttalte tidligere i intervjuet at revisors kompetanse var god og på dette spørsmålet var svaret at respondenten ikke ser noen begrensninger i forbindelse med bruken av revisor. Respondenten så det bare som en styrke å få snakke med noen som har kompetanse ettersom feltet er i så rask utvikling.

Både respondent C, D og E trekker frem problemstillingen knyttet til revisors uavhengighet i sine svar på dette spørsmålet. Respondent C kan fortelle at de har mottatt beskjed fra flere av de store kompetansehusene om at de ikke kan påta seg revisjonsoppdraget dersom bedriften ønsker å bruke dem på problemstillinger knyttet til taksonomien og andre problemstillinger knyttet til bærekraft. Respondent D er også veldig bevisst problemstillingen knyttet til revisors uavhengighet og svarer følgende *«vi ville aldri brukt dem til rådgivning eller forbedringsprosjekt eller slike ting»*. Respondent E er enig i at det er viktig å ikke blande revisorrollen med rådgivning, og at de derfor bruker to ulike selskaper til dette. Dette er også tilfellet i bedriften til Respondent D.

Respondent Fs begrensninger knyttet til bruk av revisor i problemstillinger knyttet til taksonomien skiller seg fra de andre respondentene. Respondenten trekker frem det faktum at mange av kravene i taksonomien er bransjespesifikke og at det er vanskelig å forstå hvordan revisor skal kunne tolke dette for alle bransjene.

5.2.5 Forventninger og ønsker til revisor

Funnene presentert over er til hjelp med å forstå hvordan bedriftene jobber med bærekraft og taksonomien og hvilke forhold de har til revisor. Videre for å besvare første forskningsspørsmål, ønsket vi å høre hvilke ønsker bedriftene hadde til revisor i arbeidet med taksonomien. Spørsmålet ble stilt på følgende måte; *På hvilken måte ønsker dere at revisor skal bistå dere i arbeidet med taksonomien?*

Dette spørsmålet fikk mange ulike svar, men hovedtrekkene var de samme hos flere av informantene. Ønsket er at revisor skal hjelpe å tolke regelverket og kontrollere at arbeidet bedriftene har gjort er i tråd dette. I den forbindelse kom Respondent A med følgende uttalelse, *«det er veldig mye usikkerhet ute i markedet på hva som er bra og hva som ikke er bra. Det tror jeg er kanskje det rommet der revisor har størst verdi i å på en måte kunne gi trygghet på at det som er valgt er godt nok og når vi reviderer så går vi god for at det her er i tråd med det som er regelverket»*. Respondent B gir også uttrykk for at det er ønskelig at revisor bekrefter at regelverket er tolket riktig og at revisor kan veilede dem inn på riktig spor. Respondent D deler ønsket om at revisor skal hjelpe å tolke regelverket. Respondent C har et ønske om at revisor skal være litt i forkant av regelverket, slik at revisor kan guide dem i arbeidet. Respondenten gjør det også klart at det er nødvendig å benytte seg av ett selskap for å komme seg i gang med arbeidet og ett annet til attestering slik at ikke ett og samme team skal bidra til å skrive bærekraftsrapporten for så å attestere den.

Utover tolking av regelverket, uttaler Respondent A også at det er ønskelig at revisor skal utfordre dem i sin bærekraftsrapportering og at dette til nå ikke har vært tilfelle. Respondenten trekker også frem et ønske om at revisjonshusene skal være samstemte på hvordan en attestering av informasjonen knyttet til taksonomien skal foregå. Respondent E forteller at de har mer behov for input fra revisorer ved tolkning, men at de til dette har engasjert et annet selskap enn der de har sin eksterne revisor. Respondent F mener at ettersom kravene er så bransjespesifikke,

er tolkning av taksonomien noe bransjene må finne frem til selv. Respondenten trekker frem at ønsket er at revisor skal holde bedriften oppdatert på endringer som kommer, men utover dette er det bransjens oppgave å selv finne gode tolkninger.

5.3 Hvilke utfordringer opplever revisor i møte med revisjonsklientenes ønsker og forventninger?

5.3.1 Revisors tilsvarende til ønskene og forventningene avdekket i første forskningsspørsmål

For å besvare oppgavens andre forskningsspørsmål ble revisorene og bærekraftsrevisoren vi intervjuet stilt en rekke spørsmål knyttet til ønskene og forventningene vi avdekket i intervjuene med respondentene fra bedriftene. Særlig ble det lagt vekt på ønsket om at revisor skal hjelpe å tolke lovverket, ettersom dette var det som gikk mest igjen i svarene vi fikk. Deretter ble de spurt hvilke kompetansekrav disse ønskene vil stille til dem. Revisor A poengterte at for å innfri slike forventninger vil det være behov for en utvikling av spesialister på feltet. Bruken av spesialister ble også trukket frem av Revisor C som kunne fortelle at problemstillinger knyttet til taksonomien i stor grad ble håndtert av egne taksonomiekspertene i selskapet. Revisor D trekker også frem at eksperter på taksonomien vil være nødvendig, spesielt dersom de skal bistå kundene i å tolke regelverket. Revisor E gir uttrykk for at å kunne bistå sine kunder med å tolke taksonomien, vil kreve at revisor er godt kjent med innholdet i taksonomien og at dette er svært utfordrende. Også Revisor E trekker også frem behovet for spesialister for å innfri denne forventningen.

Revisor A ga uttrykk for at det er revisorer som bør være først ute med å forstå og tolke de endringene som kommer i lovverket. Revisoren uttaler «*Jeg er enig i at vi som revisorer må være best på dette*». Revisor C gir også uttrykk for at å være i forkant og å kunne bistå i tolkningen av regelverket er rimelige forventninger til revisor. Revisor D trekker frem at det vil være utfordrende å skulle ligge i forkant av regelverket, men at å besitte en overordnet kompetanse på taksonomien for å kunne tilpasse arbeidet med hver enkelt kunde er fullt mulig.

Revisor B er av en annen oppfatning og synes det er litt bekymringsfullt at det er en forventning om at revisor skal tolke dette regelverket. Informanten mener at en slik tolkning vil kunne kreve en «*to-spannet kompetanse*» der det kreves både kompetanse på bærekraft, altså en noe teknisk innsikt, og en mer revisjonsinnsikt. Det uttrykkes forståelse for at bedrifter har dette ønsket,

men det presiseres at det er nødvendig at alle tar inn over seg at det ikke er realistisk at en person skal jobbe med alt. Dette ettersom taksonomien og andre krav til bærekraftsrapportering øker kompleksiteten i arbeidet til revisor. Informanten mener at revisor ikke kan forventes å ha dybdekompetanse i alle de tekniske kriteriene. Selv om Revisor C ikke mener at denne forventningen er urimelig, blir det poengtert at regelverket er så nytt og at det fortsatt er mye som lagt opp til skjønn og egen vurdering. Informanten gir uttrykk for at bransjene selv må tolke regelverket og at det ikke nødvendigvis er slik at revisor er den rette for oppgaven.

5.3.2 Begrensninger i forhold til uavhengighet

Videre ble det spurt om hvilke begrensninger revisorene selv så ved å bidra aktivt i hele prosessen fra innføringen av taksonomien og til attestering. På dette spørsmålet svarer flere umiddelbart at den største begrensningen er knyttet til uavhengighetsutfordringer. Revisor A, D og E sier det er viktig at revisor ikke reviderer sine egne råd. Videre sier Revisor A at *«samtidig mener jeg at vi er viktige i den omstillingsprosessen fordi det vi som revisorer er kjempegode på er jo nettopp rapportering»*. Revisor B kommer med en liknende påstand og sier at det er viktig at revisor ikke reviderer seg selv. Det er fullt mulig å være en god sparringspartner for kunden så lenge man er bevisst på hvilke begrensninger man har. Informanten trekker frem at revisor generelt er ganske vant til å jobbe med disse begrensningene og at det ikke er mye forskjell på slik revisor har arbeidet tidligere. Revisor B mener også at det er fullt mulig å bistå kundene sine på en god måte, men at revisor ikke kan være involvert i hele implementeringsarbeidet. Dette støttes av Revisor E som sier at involvering i hele prosessen fort fører til at revisor befinner seg i en posisjon der han eller hun tar beslutninger på vegne av kunden. Revisor C trekker frem kompetanse og kapasitet som de største begrensningene med å være involvert i hele prosessen fra A til Å. Revisor C trekker også frem at det er viktig å veilede kundene på en slik måte at man ikke står i fare for å erstatte beslutningstakingen til selskapenes ledelse.

I lys av begrensningene knyttet til uavhengighet, ble utvalget spurt om de tror det vil være mulig å gjøre en god attestering uten å ha vært involvert i hele implementeringsprosessen. Til dette svarte Revisor A at det er utfordrende ettersom man vil mangle bakgrunnsinformasjon om hva som er blitt gjort og at en god attestasjon derfor vil kunne kreve mer tid. Revisor C mener også at det er nødvendig at revisor kommer tidlig inn i prosessen ettersom det vil være utfordrende å skulle mene noe uten å ha vært involvert i prosessen. Informanten beskriver samarbeidet

mellom revisor og revisjonskunden ved implementeringen av taksonomien som en symbiose. Begge informantene uttaler at utfordringen med å komme tidlig inn i prosessen i stor grad vil være knyttet til kostnader og kapasitet.

Revisor D tror at det vil være mulig å gjøre en god attestasjon uten å være involvert i hele prosessen, men det krever at kvaliteten på dokumentasjonen fra kunden er god. Dersom det er mangelfull dokumentasjon eller revisors kompetanse på taksonomien er begrenset vil det være utfordrende. Revisor B og E uttaler at det ikke vil være forskjell på dette og på dagens attestasjon av finansiell informasjon og at revisor fint kan vurdere finansiell informasjon uten å ha vært involvert i prosessen med å sette opp regnskapet. Revisor E sammenlikner dette med regnskapsføring og sier at revisor fint kan komme inn etter at regnskapet er utarbeidet og si sin mening basert på dokumentasjonen av arbeidet som er gjort. Det vil dermed ikke være annerledes i forhold til taksonomien. Det trekkes også frem at det er viktig at revisor forstår hele prosessen for å kunne gjøre en god attestering.

Videre ble revisorene spurt om de opplevde at uavhengighetsreglene ga dem nok spillerom til å både være en bidragsyter for sine kunder og samtidig kunne attestere bærekraftsrapporten. Både Revisor A og B gir uttrykk for at grensdragningen for uavhengighet er fin og at det er fullt mulig å være en bidragsyter for sine kunder med det spillerommet som loven gir i dag. Revisor E synes uavhengighetsreglene gir rom for å gi mye gode innspill til kundene underveis i prosessen og at revisor på denne måten kan være en nyttig støttespiller. Revisor A trekker frem problemstillingen knyttet til grensen for honorar mot rådgivning som ligger utenom revisjonen og at dette spesielt er utfordrende i oppdrag for de børsnoterte selskapene. Allikevel mener Revisor A at uavhengighetsreglene gir tilstrekkelig fleksibilitet. Revisor D mener at det til tider kan være litt utfordrende ettersom en ikke direkte kan rådgi kundene, men at det er forståelig at reglene er slik som de er i dag. Revisor C er av en annen oppfatning og mener at reglene gir lite rom for å være en bidragsyter for revisjonskundene uten å bryte sin uavhengighet. Informanten trekker, i likhet med Revisor A, frem at spillerommet er enda mindre for selskaper av allmenn interesse.

5.4 I hvilken grad er revisor forberedt på å møte revisjonsklientenes ønsker og forventninger?

Tredje forskningsspørsmål omhandler hvorvidt revisorene har gjort nok for å forberede seg på innføringen av taksonomien og om de har tatt med seg noe lærdom videre mot innføringen av blant annet CSRD og andre fremtidige lovkrav.

5.4.1 Revisors arbeid med bærekraft og taksonomien

For å besvare det tredje forskningsspørsmålet ønsket vi først å undersøke hvordan revisor har arbeidet med bærekraft og også hvordan arbeidet har foregått med taksonomien. Svaret som gikk igjen her var deltakelse på Revisorforeningens bærekraftsakademi. Revisor B kunne fortelle at det var satt av litt i overkant av en halv dag av bærekraftsakademiet for å dekke taksonomien. I tillegg til deltakelse på bærekraftsakademiet kunne Revisor A fortelle at de hadde månedlig opplæring av alle ansatte i forberedelsen mot den kommende bærekraftsstandarden ESRS. Revisor A uttalte også at *«de siste to årene har vi nok brukt vel så mye tid på å lære opp internt knyttet til ESG som vi tidligere gjerne brukte på revisjonsmetodikk og regnskapsstandarder»*. Revisor C kan fortelle at det har blitt mye fokus på å øke kompetansen på bærekraft og at dette blir gjort gjennom å forsøke å bevisstgjøre alle ansatte på endringene som kommer gjennom blant annet e-kursing. Også Revisor C nevner bærekraftsakademiet i sitt intervju. Revisor E kan også fortelle at det har blitt gjennomført mye e-kursing for å øke kompetansen på bærekraft. Revisor D sier at bærekraft er blitt inkorporert i alle ledd i selskapet og at det er blitt opprettet et eget fagteam på taksonomien som holder jevnlig informasjonsmøter.

5.4.2 Revisors kompetansenivå på taksonomien

I likhet med bedriftene, ønsket vi også å høre hvilke tanker revisorene hadde rundt taksonomien. Vi ønsket videre å undersøke hvordan de selv opplevde sitt kompetansenivå på taksonomien. Revisor A opplever taksonomien som et viktig startpunkt, men at den er for snever til å kunne gi en fullstendig bærekraftsrapportering. Revisor B anser taksonomien som helt nødvendig og som en god måte å definere bærekraft. Det trekkes også frem at taksonomien er et veldig viktig tiltak for å hindre grønnvasking ettersom begrepet bærekraft har vært mye misbrukt. Revisor E trekker frem at taksonomien differensierer mellom ulike typer virksomheter, noe som gjør at alle kan gjøre grep for å bli mer bærekraftige. Revisor C synes at taksonomien er et krevende

regelverk å sette seg inn i, men at å ha et rammeverk for bærekraftige investeringer er viktig. Revisor D synes også at taksonomien er et nyttig verktøy dersom det blir brukt.

Ved spørsmål om hvilke utfordringer taksonomien medfører, svarer Revisor A at ettersom den er så teknisk vil det være en fare for at det blir for mye fokus på selve rapporteringen og ikke på det som faktisk er grunnen til at vi har bærekraftsrapportering. Revisor C mener at taksonomien er litt snever og uttrykker bekymring for at den kan bidra til å vanne ut andre viktige bærekraftsinitiativ. Revisor B trekker frem at det per i dag er lite harmonisering mellom kravene taksonomien stiller og de ulike sektorene den berører. Revisor D mener at det vil kunne være utfordrende å sette seg inn i alle screeningkriteriene. Informanten gir også uttrykk for at det er lite systemer og internkontroller på plass på dokumentasjonen som kreves for å kunne gjennomføre en attestering. Revisor E gir uttrykk for at utfordringen med taksonomien er at den er krevende å sette seg inn i.

På spørsmål om eget kompetansenivå på taksonomien svarer både Revisor A og Revisor C at kunnskapen om taksonomien er begrenset, ettersom de har få kunder som har begynt å rapportere på taksonomien foreløpig. Revisor E har også en vei å gå når det kommer til taksonomien og det er nødvendig med mer opplæring og arbeid med den. Revisor B anser eget kompetansenivå som greit, mens Revisor D anser eget kompetansenivå som relativt høyt.

Etter å ha kartlagt arbeidet som blir gjort ute i revisjonsselskapene, ønsket vi å undersøke hvorvidt revisorene mente at dagens nyutdannede revisorer besitter tilfredsstillende kompetanse på bærekraft. Alle kunne fortelle at de opplever at nyutdannede har høyere kompetanse innenfor bærekraft nå enn tidligere. Revisor A og E forteller at det har vært en merkbar positiv endring bare de siste to årene og knytter dette til et økt fokus på bærekraft hos utdanningsinstitusjonene. Revisor C trekker også frem at den økte kompetansen er et resultat av mer fokus på bærekraft i undervisning, men påpeker at deler av endringen også skyldes at dagens nyansatte er mye mer bevisste på temaet enn tidligere. Denne oppfatningen deles av Revisor D som mener at flere i dag har interesse for bærekraft. Revisoren trekker også frem at revisjonsselskapene i større grad tar inn flere med utdanning direkte knyttet til bærekraft og at kompetansen hos disse naturlig vil være høyere enn hos de med utdanning kun innen revisjon. Til tross for mer kompetanse hos de nyutdannede nå enn tidligere, mener Revisor B allikevel at kompetansen til nyutdannede ikke er så fullstendig som det vi kommer til å behøve fremover.

5.4.3 Revisor som pådriver for bærekraft

Ettersom få av bedriftene vi intervjuet svarte at de hadde fått uoppfordret informasjon om taksonomien fra sin revisor, var vi interessert i å undersøke om revisorene vi intervjuet selv mente at revisorer i dag er en pådriver for bærekraft. Revisor A mener at dette er tilfellet og uttaler at *«jeg skremmer de (selskapene) med den lovpålagte biten som kommer, for eksempel det med taksonomi eller bærekraftsdirektivet. På en måte gjøre dem bevisste på at her kommer det lovkrav som du må tilpasse deg, og du burde kanskje tilpasse deg allerede nå»*. I tillegg til denne informerende rollen, mener Revisor A at revisor fremover også vil ha en kontrollerende rolle. Revisor C er også av den oppfatning at revisor er en pådriver for bærekraft i dag. Informanten uttaler at flere virksomheter ikke er bevisste på hvilke lovkrav som kommer i fremtiden og at revisor i stor grad må bevisstgjøre dem på dette.

Revisor B svarer at det nok ikke er tilfellet at revisor er en pådriver for bærekraft i dag. Videre forteller Revisor B at revisor i dag blir gjort mer og mer kjent med den rollen de etter hvert kommer til å ha. Det uttales at det er mulig at bærekraftsrapportering i stor grad vil være atferdsendrende og at revisors rolle i denne rapporteringen er det som vil bidra til at revisor kan være en pådriver for bærekraft. Revisor D mener at hvorvidt revisorer i dag er en pådriver for bærekraft vil variere fra selskap til selskap og at det er veldig individuelt hvor mye hver enkelt revisor tør å «pushe» bærekraft ute hos kundene. Informanten sier at de har valgt å inkludere informasjon om ESG i alle møter med sine kunder og at de på denne måten er en pådriver for bærekraft. Revisor E tror også at dette varierer mellom ulike selskaper, men at oppfatningen er at dette er tilfellet fordi de er ute på et tidlig tidspunkt og informerer kundene om kommende lovkrav knyttet til bærekraft.

Funn fra intervju av bedrifter viser at få har fått informasjon om taksonomien fra revisor uoppfordret og at det meste av informasjonen har kommet etter forespørsel fra bedriften selv. Vi ønsket derfor å spørre revisorene om hvem de mener tar mest initiativ på samtaler rundt bærekraft i dag. Revisor A og E uttaler at det er veldig todelt og at noen kunder er veldig frampå og selv tar initiativ, men at det også er kunder som ikke er fullt så proaktive og som gjerne trenger ett lite dytt fra revisor for å komme seg i gang. Revisor B mener at frem til i dag har det i større grad vært kunden som har tatt initiativ på samtaler om bærekraft ettersom de ønsker å vite hva de må forberede seg på. Informanten sier at det nok vil bli en endring i dette fremover ettersom det vil bli flere reelle lovkrav som revisor vil måtte følge opp. Revisor A mener at de som er først i rekken for å bli rapporteringspliktige er de som i størst grad tar initiativ til samtaler

om bærekraft. Disse bedriftene er også mer direkte i sine ønsker til revisor. Revisor C opplever derimot at det i stor grad er revisor som tar initiativ til disse samtalene. Informanten mener at det sjeldent kommer spørsmål fra kundene før revisor selv har luftet problemstillingene for kunden. Revisor D mener at både kundene og revisorene tar dette initiativet og at holdningene til bærekraftsrapportering hos kunden ofte vil være av betydning for hvor initiativet ligger.

Funnene fra bedriftsintervjuene viser også at få bedrifter bruker revisor i problemstillinger knyttet til taksonomien og andre problemstillinger innenfor bærekraft. De fleste benytter seg heller av bransjenettverket og til dels innleide konsulenttjenester. Revisor B og C mener for øvrig at de ikke helt kjenner seg igjen i påstanden, men at det nok i stor grad kommer an på forholdet mellom kunde og revisor. Revisor C uttaler at mye av grunnen til at dette ikke er kjent kan være at kundegruppen revisoren arbeider med er lite modne på området og antakelig har revisor som nærmeste sparringspartner. Revisor A kjenner seg heller ikke igjen, og sier at oppfatningen er at mange bruker kun revisor eller en kombinasjon av revisor og bransjenettverket. Revisor B og E tror grunnen til at dette kan være at revisor ikke har vært nok «på» og at bedriftene derfor opplever at revisor ikke innehar tilstrekkelig kompetanse. Dette samsvarer med svaret til Revisor A som sier at de (revisjonsselskapet) ikke har markedsført seg godt nok og at det derfor ikke er kjent at de sitter på denne kompetansen. Revisor A uttaler at det i stor grad oppleves som et kostnadsspørsmål. Informanten sier også at grunnen til at mange heller henvender seg til bransjenettverket kan være at bedriftene ønsker å følge bransjen og ikke være en utstikker i egen bransje.

Revisor C trekker frem at grunnen til at bedrifter muligens ikke benytter seg av revisor ved problemstillinger knyttet til taksonomien er at det i stor grad vil være opp til bransjen selv å finne beste praksis, og at revisor ikke nødvendigvis er den rette for jobben. Revisor D ønsker ikke å uttale seg på vegne av finansielle revisorer, men uttrykker at som en «bærekraftsrevisor», kjenner seg delvis igjen i hva som blir sagt av bedriftene. Informanten tror grunnen til at bedrifter i større grad lener seg på bransjenettverket er at bransjene selv har en bedre forståelse av de tekniske kriteriene enn det revisor har. Dette er bakgrunnen for at revisjonshusene i dag ansetter andre enn kun de med revisjonsbakgrunn, slik at kunnskapen kan være mer bransjespesifikk.

Til slutt spurte vi om revisorene selv tar med seg lærdom videre fra innføringen av taksonomien. Til dette spørsmålet svarte Revisor A at de som er ute og snakker med styret til kundene i større grad må trenes slik at de er mer komfortable med å snakke om bærekraft. Revisor A tror at bærekraftskommunikasjonen tidligere har vært for generell fordi revisor ikke tør å gå i dialog med noen i styret som muligens har bedre kompetanse enn det revisor selv har. Revisor B sier at de tidligere har sett at revisjonsavdelingen ligger litt bakpå og avventer for å se hva andre gjør. Revisor B mener at grunnen til dette også kan være at revisor allerede har mange arbeidsoppgaver og ikke ønsker å være så proaktiv. På denne måten blir derfor ikke revisor en særlig konstruktiv samtalepartner ettersom de «*kommer litt sent til festen*». Lærdommen videre blir derfor å komme i gang med veiledning til kundene i god tid før lovgivningen, slik at kundene er godt forberedt på det som kommer. Revisor C mener at arbeidet med taksonomien kanskje i for stor grad har blitt etterlatt til spesialister og at kunnskapen har blitt avgrenset til kun et fåtall i selskapet. Informanten mener at lærdommen til videre arbeid er at tidligere og bredere bevisstgjøring og opplæring i selskapet vil være viktig. Revisor D gir uttrykk for at det i mye større grad vil være nødvendig å prioritere ressurser til forberedelse av kommende lovkrav, særlig med tanke på at CSRD er betydelig mer omfattende enn taksonomien. Revisor E nevner at det er tydelig at mange kunder ikke er klar over hvilken kompetanse revisor sitter på og at det nå jobbes aktivt med å få denne informasjonen ut til kundene.

6. Diskusjon

I dette kapitlet vil funnene fra intervjuene presentert i kapittel 5 ses i sammenheng med teorien presentert i avhandlingens kapittel 2 og 3. Kapitlet vil ha som hovedformål å besvare forskningsspørsmålene og er derfor inndelt etter disse, slik som i kapittel 5.

6.1 Hvilke ønsker og forventninger har revisjonsklienten til sin eksterne revisor i arbeidet med taksonomien?

Formålet med dette forskningsspørsmålet er å kartlegge hvilke forventninger bedrifter har til sin eksterne revisor i arbeidet med taksonomien. Både i teorien og i våre intervjuer kommer det frem at taksonomien er et omfattende regelverk og det er mye usikkerhet knyttet til hvordan dette regelverket skal tolkes. Spørsmål som ble stilt i dybdeintervjuene dreide seg om hvilken kompetanse bedriften satt med internt, hvordan prosessen med taksonomien har gått for seg og om de har mottatt informasjon om taksonomien fra sin eksterne revisor, enten oppfordret eller uoppfordret. I tillegg ble det stilt spørsmål om hvordan revisor blir brukt i arbeidet med bærekraft og taksonomien i dag, hvordan man ser for seg at dette arbeidet utfolder seg i fremtiden, og om det finnes noen begrensninger knyttet til dette. Slik som det kommer frem i kapittel 2 i denne avhandlingen ble taksonomien nylig innført i både EU og Norge. Dermed er det lite tidligere forskning og teori å basere forventningene til revisor på. Gjennom dybdeintervju med respondenter fra bedrifter ble det kartlagt hvilke ønsker og forventninger de satt med. Revisor har historisk sett hovedsakelig revidert finansielle tall, men med taksonomien og andre kommende lovkrav må revisor også i økende grad forholde seg til ikke-finansielle tall og informasjon (Thornam & Higham, 2016).

Selv om taksonomien ikke ble gjeldende i norsk rett før i 2023 og foreløpig kun gjelder for store selskaper som oppfyller enkelte lovbestemte krav, er det anbefalt at mindre selskaper også skal rapportere på taksonomien for å få en bedre forståelse av verdikjeden i selskapet (Kunnskapsbanken, 2021). De bedriftene som er omfattet av taksonomien i første omgang har også vært anbefalt å begynne rapporteringen allerede fra 2021. Alle bedriftene som er representert i denne avhandlingen har fulgt denne anbefalingen og begynt arbeidet med taksonomien så tidlig som i 2021. Dette til tross for at kun to av bedriftene vil være rapporteringspliktige fra regnskapsåret 2023.

I intervjuene kommer det også frem at samtlige bedrifter har opprettet egne stillinger eller team som jobber med bærekraft og at bedriftene aktivt jobber for å heve kompetansen på bærekraft. De som ble intervjuet var i stor grad positive til taksonomien og så nytten av den. Hensikten med taksonomien er å skape en helhetlig og felles forståelse av hva som anses som bærekraftig (Asker, 2022). Våre funn viser at oppfatningen ute i bedriftene er at taksonomien oppnår akkurat dette og er et effektivt verktøy for å forhindre grønnvasking.

Vårt første utvalg består av bærekraftsansvarlige i bedrifter som er langt fremme i rapporteringen på taksonomien og har stort fokus på bærekraft, samt en sterk kompetanse på feltet. Det er derfor naturlig å anta at de i mindre grad har behov for bistand fra revisor, sammenliknet med andre bedrifter der kompetansen på bærekraft er lavere. Dette er rimelig å anta ettersom revisor vil ha en begrenset kunnskap om taksonomien og andre temaer knyttet til bærekraft, da de også skal ha styr på en rekke andre rapporteringskrav (Stenvold & Degerstrøm, 2020, s. 42). Til tross for at de fleste informantene selv gir uttrykk for at revisors kompetanse på taksonomien er god, er det enkelte som også gir uttrykk for at de selv opplever at eget kompetansenivå er høyere. Dette vil være en faktor som kan være med på å styre og begrense bedriftenes ønsker og forventninger til revisor.

En annen viktig faktor som kan være med å styre ønskene og forventningene til revisor, er begrensningene til revisors delaktighet som et resultat av reglene om uavhengighet. For at revisor skal kunne avgi en riktig beretning, stiller loven krav til at revisor skal være objektiv (Gulden, 2015, s. 262-263). Selv om en økning i regler knyttet til bærekraftsrapportering vil føre til økt behov for rådgivning i bedrifter, vil krav til uavhengigheten sette begrensninger for i hvor stor grad revisor kan bistå med dette (Stenvold & Degerstrøm, 2020, s. 103). Revisors uavhengighet ble nevnt av flertallet av respondentene fra bedriftene som ble intervjuet som en mulig begrensning for å søke hjelp fra revisor i arbeidet med taksonomirapporteringen. Flere av bedriftene benyttet seg derfor av ett selskap til rådgivning og ett annet til attestering. En tolkning av uavhengighetsreglene hos de fleste bedriftene medfører derfor en begrensning til hvilke ønsker og forventninger som stilles til revisor.

Gjennom intervjuene kom det frem at grensen for uavhengighet er en uklar linje, og spesielt de børsnoterte selskapene er svært bevisste på å ikke trække over grensen for revisors uavhengighet. Dermed kan det virke som selskaper er veldig forsiktige med å involvere revisor i arbeidet med taksonomien. Det kan også virke som revisor holder igjen, da kun en av seks

bedrifter har fått uoppfordret informasjon om taksonomien fra sin revisor. På den andre siden antyder teorien at det er naturlig at næringsdrivende henvender seg til revisor for rådgivning ettersom revisor innehar relevant kompetanse og fungerer som allmenhetens tillittsperson (Elvestad, 2010). På denne måten kan revisor bygge tillitt til sine kunder, samt bidra til langsiktig verdiskaping (Revisorloven, 2020). Dette viser seg å ikke stemme helt i forhold til våre funn.

Revisorforeningen skriver på sine sider at revisor innehar et stort ansvar for å bidra til en bærekraftig utvikling i næringslivet (Revisorforeningen, u.å.-c). I dybdeintervjuene fremgår det at få av bedriftene faktisk bruker revisor i arbeidet med taksonomien eller til andre problemstillinger i forbindelse med bærekraft. Funn fra intervjuene støtter også opp om teorien og det faktum at flere av screeningkriteriene i taksonomien er ganske bransjespesifikke (Borlaug & Landberg, 2022). Flere av informantene gir uttrykk for at de ikke forventer at revisor skal kunne sette seg inn i disse eller at dette ikke nødvendigvis er revisor sin jobb. Våre funn viser derfor at flere henvender seg til bransjenettverket dersom de har spørsmål om taksonomien. Revisorene vi har intervjuet, på sin side, mener det er for dårlig kommunisert ut til næringslivet at revisjonshusene sitter på kompetansen for å hjelpe bedrifter med bærekraftsinformasjon.

Videre viser våre funn at bedriftene har svært begrensede ønsker og forventninger til revisor, og at disse begrenser seg til bistand til å tolke regelverket, å være litt i forkant av regelverket og å utfordre bedriftene til å presse seg lenger i rapporteringen. Ønsket om tolkning av regelverket er det som helt klart går mest igjen i intervjuene. Temaene beskrevet over blir sett som mulige årsaker til at ønskene og forventningene til revisor er såpass begrensede.

6.2 Hvilke utfordringer opplever revisor i møte med revisjonsklientenes ønsker og forventninger?

Hensikten med forskningsspørsmål to er å avdekke eventuelle utfordringer som kan oppstå i forbindelse med ønskene og forventningene avdekket i forskningsspørsmål en. I dette delkapitlet blir også revisorenes og bærekraftrevisorens oppfatning av hva som styrer bedriftenes ønsker og forventninger inkludert. Dette baserer seg på diskusjonen gjort i delkapittel 6.1.

Ofte kan allmennheten og revisor ha ulikt syn på hva som faktisk er revisors arbeidsoppgaver (Olojede et al., 2020). Som diskutert i delkapittel 6.1 er ønskene og forventningene fra bedriftene at revisor skal hjelpe med tolkning av taksonomien, samt holde dem oppdatert på endringer som kommer og utfordre dem i rapporteringen. I intervjuene av revisorene lå hovedfokuset på at revisor skal hjelpe å tolke regelverket, ettersom det var denne forventningen som gikk mest igjen blant utvalg en. Revisorene mente at det ville bli behov for heving av kompetansen for å møte disse forventningene. I avhandlingens kapittel 2 blir det diskutert bekymringer rundt screeningkriteriene i taksonomien. Disse er krevende og utfordrende å anvende og innføring av taksonomien vil kreve høy kompetanse og økt ressursbruk ute i bedriftene (Farstad et al., 2022). Dette er også en utfordring revisor står overfor, ettersom det vil være utrolig krevende å besitte kompetansen det kreves for å hjelpe kundene med å tolke taksonomien. Revisorene vi intervjuet mente at det i større grad var behov for å utvikle spesialister eller innhente ekstern kompetanse på feltet.

En annen utfordring som blir trukket frem er at det ikke er en enkel oppgave å være i forkant av lovverket, ettersom det er i konstant endring. Til tross for utfordringene, kommer det frem i intervjuene at revisorene har forståelse for ønskene til bedriftene. Allikevel er det ikke enighet mellom revisorene om hvorvidt det er et ønske revisor kan innfri. Her kan det dras paralleller mot forventningsteorien, som kan defineres som gapet mellom hva offentligheten forventer eller trenger og hva en revisor kan eller burde oppnå (Cohen, 1977). Bedriftene ser ut til å ha et større ønske enn hva revisor muligens kan innfri, noe som støtter opp om forventningsteorien.

Funnene fra intervjuene av bærekraftansvarlige i bedriftene viste at flere ikke benyttet seg av revisor i forbindelse med problemstillinger knyttet til taksonomien. En av årsaken til dette var at respondentene så begrensninger knyttet revisors uavhengighet. Dette strider imot forventningsteorien som sier at forventningene allmenheten har til revisor ofte ligger langt utenfor det mulighetsområdet revisor har (Cohen et al., 1978). Ifølge Stenvold og Degerstrøm (2020, s. 103) er egenkontroll eller revidering av seg selv det viktigste revisor må unngå. Dette er også noe som trekkes frem av revisorene i intervjuene. Allikevel er det delte meninger om hvorvidt revisor har nok spillerom til å være en bidragsyter for bedriftene. Noen av revisorene er av den oppfatning at det definitivt er nok spillerom og at uavhengighetsreglene ikke kan være annerledes enn i dag. På den andre siden mener enkelte at uavhengighetsreglene ikke gir noe

spillerom og at det ikke vil være mulig å være en aktiv bidragsyter for sine kunder uten å bryte sin uavhengighet.

En problemstilling knyttet til revisors uavhengighet er at det kan være vanskelig å identifisere grensen mellom veiledning som inngår i revisjonen og rådgivning som faller utenfor revisjonen, og som dermed vil true revisors uavhengighet (Siebke, 2010). Funnene i denne oppgaven ser ut til å støtte opp om dette. De ulike synene på i hvor stor grad revisor kan bidra kan skyldes at loven i dag åpner opp for både en subjektiv og en objektiv vurdering (Gulden, 2015). Denne tolkningen kan bidra til at det er ulike oppfatninger mellom revisor og kunden om hva revisor faktisk kan bidra med. Dette kan oppklares ved å ha gode standarder og lovverk med presis ordbruk der det ikke er rom for tolkning (Cohen et al., 1978).

6.3 I hvilken grad er revisor forberedt på å møte revisjonsklientenes ønsker og forventninger?

Det har de siste årene skjedd en stor utvikling i lovverket knyttet til bærekraftsrapportering. EU har jobbet aktivt for å få på plass sin grønne giv for å få bli det første klimanøytrale kontinentet i verden (Claeys et al., 2019). I forbindelse med dette må bedrifter forholde seg til en rekke nye lovkrav, noe som kan være meget krevende. Derfor er det nærliggende å tenke at bedriftene har økt behov for bistand og våre funn viser at de bærekraftsansvarlige i bedrifter i stor grad ønsker at revisor skal hjelpe dem å tolke lovverket og være litt i forkant. Selv om ansvaret for rapporteringen i stor grad vil falle på bedriftene, er det sannsynlig at jobben med verifisering, kvalitetssikring og attestering havner hos revisor (Grandal, 2022). På denne måten vil revisor fungere som en agent for brukerne av regnskapet, for eksempel for banker som skal vurdere mulighetene for grønne lån (Stenvold & Degerstrøm, 2020, s. 48).

Sett i lys av lovverket, skal revisor kun attestere informasjonen knyttet til taksonomien med moderat sikkerhet ved innføringen av CSRD, og som øvrig informasjon i årsrapporten etter ISA 720 før innføringen av CSRD (Meland, 2023). Allikevel sier Revisorforeningen at revisor kan være en pådriver for bærekraft og uttaler at det er nødvendig at revisor som allmenhetens tillittperson bidrar til en bærekraftig utvikling (Revisorforeningen, u.å.-c). Våre intervjuer med bærekraftsansvarlige i bedrifter gir en indikasjon på at dette ikke er tilfellet i dag, da de færreste av de vi intervjuet hadde fått noe informasjon om taksonomien uoppfordret fra sin revisor. Gjennom intervjuene med revisorene så vi at de ikke var av samme oppfatning. De fleste av

revisorene svarte at de i stor grad tok initiativet til samtaler om bærekraft ute hos sine kunder og at de selv anser seg som pådrivere for bærekraft.

Innføringen av stadig flere rapporteringskrav stiller flere krav til revisor. Flere av de ansatte i bedriftene vi intervjuet anså revisors kompetanse på taksonomien som god, men de opplevde at revisor i stor grad måtte føle seg litt frem sammen med dem. Noen av respondentene ga uttrykk for at revisors kompetanse var mangelfull. Dette stemmer overens med det som ble avdekket i intervjuene med revisorene, ettersom de fleste svarte at de ikke hadde særlig høy kompetanse på taksonomien. Da revisorene ble spurt om de selv mente at kompetansen for å møte revisjonsklientenes forventninger var på plass i dag var svarene delte, men flere ga uttrykk for at dette ikke var tilfellet. Det ble også uttalt at denne kompetansen ikke var på plass, men at det uansett ikke er realistisk at revisor skal dybdekompetanse på kriteriene i taksonomien på dette tidspunktet.

Den varierende kompetansen hos revisor trekker i retning av et økt behov for kompetanseheving. Revisorforeningen er allerede i gang med dette ettersom de i samarbeid med de fem største revisjonsselskapene har opprettet et bærekraftsakademi (Revisorforeningen, 2022). Revisorene vi intervjuet hadde i stor grad benyttet seg av dette for å heve egen kompetanse på bærekraft. I tillegg kom det frem at revisjonshusene i stor grad driver med intern opplæring av de ansatte på ESG.

Revisorene vi intervjuet mente at det hadde vært en positiv endring i kompetanse på nyutdannede revisorer de siste årene. Dette kan forklares med at det frem til 2021 var få utdanningsprogrammer innen bærekraftsrapportering (Wesche & Hansen, 2023). Noen informanter forklarer også endringen med økt fokus på bærekraft blant de nyutdannede og en økt interesse for tema. Allikevel blir det poengtert at selv om kompetansen er bedre enn tidligere, er kompetansen fortsatt ikke tilstrekkelig. Teorien peker mot at bærekraft ikke er tilstrekkelig prioritert i høyere utdanning og støtter opp om dette utsagnet (Al Hawaj & Buallay, 2022; Wesche & Hansen, 2023; Boyle, 1999; Wesche & Hansen, 2023).

Ettersom flere av revisorene gir uttrykk for at kompetansen for å møte revisjonsklientenes forventninger ikke er på plass i dag, ble de spurt hvilke lærdom de ønsker å ta med seg videre og om de tror at noe burde blitt gjort annerledes. Her kommer det frem at flere mener at revisor bør være mer proaktiv, samt tørre å utfordre seg selv mer i møte med sine kunder. Det trekkes også frem av enkelte revisorer at deres kompetanse er god, men at det denne kompetansen ikke er godt nok kommunisert ut til kunden. Våre funn indikerer derfor at revisor i varierende grad besitter kompetansen for å møte revisjonsklientenes ønsker og forventninger, og at kommunikasjonen mellom revisor og kunden er noe mangelfull og bør forbedres.

7. Konklusjon

I dette kapitlet presenteres de viktigste funnene knyttet til oppgavens problemstilling og tilhørende forskningsspørsmål i en konklusjon. Videre presenteres oppgavens begrensninger, samt forslag knyttet til videre forskning.

7.1 Oppsummering og besvarelse av problemstilling

I denne avhandlingen har vi arbeidet med følgende problemstilling:

Hvilke ønsker og forventninger har revisjonsklienter til revisor når det kommer til arbeidet med taksonomien, og hvilke utfordringer skaper dette for revisor?

For å besvare avhandlingens problemstilling, blir de tilhørende forskningsspørsmålene besvart under.

Hvilke ønsker og forventninger har revisjonsklienten til sin eksterne revisor i arbeidet med taksonomien?

Gjennom intervjuene med bedriftene ble det avdekket en rekke ønsker og forventninger til revisor, som blant annet at revisor skal tolke taksonomien, være i forkant av regelverket og utfordre kundene på rapporteringen. Forventningene var betydelig mindre omfattende enn først antatt, og intervjuene avdekket flere elementer som var med på å styre og begrense ønskene og forventningene. Begrensningene i ønskene og forventninger knyttet seg i stor grad til tolkningen av uavhengighetsreglene, revisors kompetanse og en oppfatning av at taksonomien er såpass bransjespesifikk at revisor ikke vil være den naturlige sparringspartneren i møte med taksonomien.

Hvilke utfordringer opplever revisor i møte med revisjonsklientenes ønsker og forventninger?

Revisorene anså det som krevende å skulle både tolke lovverket for kundene, og samtidig være i forkant. Å være i forkant av lovverket ble ansett som en utfordring ettersom taksonomien er i stadig endring. Å tolke lovverket vil være en krevende jobb som vil medføre et økt kompetansebehov i revisjonshusene, samt at det vil bli et økt behov for spesialister. Hvorvidt en tolkning av lovverket faktisk er en arbeidsoppgave som faller på revisor kommer ikke klart frem i denne avhandlingen. Det ble også avdekket usikkerhet rundt hvorvidt reglene knyttet til uavhengighet faktisk vil være like begrensende som avdekket i forskningsspørsmål en. Her er

det også ulik oppfatning mellom revisorene om hvorvidt reglene knyttet til uavhengighet gir revisor nok spillerom til å bistå sine kunder med taksonomien i dag.

I hvilken grad er revisor forberedt på å møte revisjonsklientenes ønsker og forventninger?

Gjennom intervjuene kommer det frem at få av bedriftene har mottatt informasjon om taksonomien uoppfordret fra sin eksterne revisor, noe som kan indikere at revisor i dag ikke er en pådriver for bærekraft. Allikevel oppfatter de fleste revisorene seg selv som en pådriver for bærekraft som er aktivt ute og informerer kunden om kommende lovkrav. Det kommer også frem at det jobbes mye ute i revisjonshusene for å øke kompetansen på bærekraft, og at både bransjen og utdanningsinstitusjonene jobber for å øke kunnskapen og bevisstheten rundt bærekraft. Intervjuene gjennomført i denne avhandlingen viser at de fleste av informantene i utvalg en mener at revisors kompetanse på taksonomien er god. Allikevel mener flere av revisorene at kompetansen for å innfri revisjonsklientenes ønsker ikke er på plass i dag, eller at kompetansen er på plass, men at dette er for dårlig kommunisert ut til kunden. Flere gir også uttrykk for at egen kompetanse på taksonomien er mangelfull. Viktig lærdom som tas med videre er at revisorene bør være mer proaktive, samtidig som revisor i større grad bør utfordre seg selv til å være mer frampå og ta initiativ til samtaler om bærekraft i møte med sine kunder. I tillegg kommer det frem at revisor i større grad bør informere sine kunder om hvilken kompetanse de sitter på. Våre funn kan også tyde på at dette ikke er godt nok kommunisert i dag. Det kan dermed konkluderes med at revisor i varierende grad er forberedt på å møte revisjonsklientenes ønsker og forventninger.

7.2 Begrensninger

Den største begrensningen i denne avhandlingen knytter seg til rekruttering av informanter. Kravet for deltakelse i utvalg en var at bedriften hadde inkludert informasjon om taksonomien i sin årsrapport for 2021. Allerede her var det utfordrende, ettersom få bedrifter hadde startet dette arbeidet og inkludert det i sin årsrapport. Da rekrutteringsarbeidet ble gjennomført var det ingen tilgjengelige årsrapporter fra regnskapsåret 2022, og søket etter informanter måtte dermed begrense seg til arbeid med taksonomien fra året før (altså regnskapsåret 2021). Etter å ha skaffet oss en oversikt over bedriftene som hadde inkludert informasjon om taksonomien i sin årsrapport for 2021, ble det sendt ut over 50 intervjuforespørsler til utvalg en, hvor responsen var lav.

Utfordringer knyttet til rekruttering var også tilfellet i prosessen ved å rekruttere informanter til vårt andre utvalg. Responsen var lav blant de revisorene vi forsøkte å kontakte, og flere av de som svarte ønsket ikke å stille til intervju. Det var ulike grunner til dette, men noen svarte at de ikke hadde kunder som var omfattet av taksonomien eller selv ikke opplevde at de hadde tilstrekkelig kompetanse på taksonomien. Den lave responsen fra både de bærekraftsansvarlige i bedriftene og revisorene kan også forklares med at intervjuene ble gjennomført i en periode hvor flere var svært opptatt med å ferdigstille årsrapportene for 2022.

Videre er EU-taksonomien et helt nytt rammeverk, noe som medfører begrenset forskning og teori på temaet. Taksonomien har heller ikke fått et solid fotfeste i næringslivet, og arbeidet med taksonomien bærer preg av usikkerhet og manglende rutiner. I tillegg mangler en endelig avklaring rundt hva revisors faktiske rolle blir i arbeidet med taksonomien. I et så nyetablert rammeverk, som enda ikke har fått sitt fotfeste, er kompetansen på taksonomien knapp ute i revisjonshusene. Det viste seg også å være vanskelig å finne de riktige ressurspersonene til vårt andre utvalg.

En viktig begrensning å trekke frem er at bedrifter med høy kompetanse på taksonomien trolig vil ha en større motivasjon for å takke ja til et intervju enn bedrifter uten denne kompetansen. Dermed er utvalget noe skjevt, hvor over gjennomsnittlig høy kompetanse på taksonomien antakelig er overrepresentert i første utvalg. De som selv mener de innehar høy kompetanse på taksonomien vil trolig ha mindre behov for å bruke revisor i arbeidet sitt med denne rapporteringen. Det er også nærliggende å tro at de som selv besitter høy kompetanse på tema også vil være mer kritisk til revisors kompetanse.

Til slutt er det viktig å nevne at det 22. mai 2023 ble publisert en utredning fra Verdipapirlovutvalget vedrørende gjennomføringen av CSRD. Denne inneholder flere elementer knyttet til krav om etterutdanning, attestering av bærekraftsinformasjon og mer som er relevant for vår oppgave. Grunnet tidsbegrensning og utredningens forsinkede publisering, er informasjonen i denne i liten grad hensyntatt i denne avhandlingen. Kun enkelte av de mest sentrale elementene er trukket frem.

7.3 Forslag til videre forskning

Gjennom arbeidet med denne avhandlingen har det dukket opp flere interessante forslag til videre forskning. Det er per nå enda fire klima- og miljømål som mangler tekniske screeningkriterier, og foreløpig kun et fåtall bedrifter som blir berørt av taksonomien. Liknende undersøkelser som er gjennomført i denne avhandlingen bør gjøres igjen etter at taksonomien har fått større fotfeste og tredd i kraft for flere bedrifter.

Videre ville det vært interessant å intervjuet et utvalg av små og mellomstore bedrifter som ikke har de samme ressursene på bærekraft, slik som større bedrifter. På denne måten ville det være mulig å sammenlikne våre funn opp mot disse gruppene og deres forventninger til ekstern revisor i forbindelse med arbeidet med taksonomien.

Det er mye som tyder på at CSRD vil bli gjeldende i norsk lov fra regnskapsåret 2024. I forbindelse med dette kunne det vært interessant å gjennomføre en liknende oppgave og sammenlikne forventningene til revisor knyttet til taksonomien med forventningene til revisor knyttet til innføringen av CSRD. Det ville også være mulig å sammenlikne arbeidet gjort av revisor i forbindelse med innføring av taksonomien og innføringen av CSRD for å se om revisor møter bedre forberedt ved innføringen av CSRD.

8. Litteraturliste

- Al Hawaj, A. Y., & Buallay, A. M. (2022). A worldwide sectorial analysis of sustainability reporting and its impact on firm performance. *Journal of Sustainable Finance & Investment*, 12(1), 62–86. <https://doi.org/10.1080/20430795.2021.1903792>
- Amel-Zadeh, A., & Serafeim, G. (2018). Why and How Investors Use ESG Information: Evidence from a Global Survey. *Financial Analysts Journal*, 74(3), 87–103. <https://doi.org/10.2469/faj.v74.n3.2>
- Asker, L. (2022). EUs handlingsplan for bærekraftig finans. *Praktisk økonomi & finans*, 38(3), 225–234. <https://doi.org/10.18261/pof.38.3.2>
- Askheim, O. G. A., & Grenness, T. (2008). *Kvalitative metoder for markedsføring og organisasjonsfag* (1. utg.). Universitetsforlaget.
- Baumüller, J., & Grbenic, S. O. (2021). Moving from non-financial to sustainability reporting: Analyzing the EU commission's proposal for a corporate sustainability reporting directive (CSRD). *Facta Universitatis, Series: Economics and Organization*, 18(4), 369–381. <https://doi.org/10.22190/FUEO210817026B>
- BDO. (2023). *Bærekraftsundersøkelsen*. https://issuu.com/konsis/docs/bdo_b_rekraftsunders_kelsen_2023?fr=sZWNjOTU4OTMzMjk
- Berg, F., Kölbel, J. F., & Rigobon, R. (2022). Aggregate Confusion: The Divergence of ESG Ratings. *Review of Finance*, 26(6), 1315–1344. <https://doi.org/10.1093/rof/rfac033>
- Berle, A., & Means, G. (1932). *The modern corporation and private property*. Commerce clearing house.
- Borlaug, I., & Landberg, C. V. (2022). Rapporteringskrav for foretak underlagt CSRD. *Revisjon og regnskap*, 4. https://www.revregn.no/journal/2022/4/m-1105/Rapporteringskrav_for_foretak_underlagt_CSRD
- Bougie, R., & Sekaran, U. (2020). *Research methods for business* (8. utg.). Wiley.
- Boyle, C. (1999). Education, sustainability and cleaner production. *Journal of Cleaner Production*, 7(1), 83–87. <https://linkinghub.elsevier.com/retrieve/pii/S0959652698000456>
- Caradonna, J. L. (2014). *Sustainability: A History*. Oxford University Press. https://books.google.no/books?id=GGrrAwAAQBAJ&printsec=frontcover&source=gs_b_s_ge_summary_r&cad=0#v=onepage&q&f=false
- Christensen, H., & Johansen, E. B. (2022). GRI-rapportering—Et misbrukt kvalitetsstempel? *Revisjon og regnskap*, 7. https://www.revregn.no/journal/2022/7/m-1508/GRI-rapportering_%E2%80%93_et_misbrukt_kvalitetsstempel?
- Chye Koh, H., & Woo, E. (1998). The expectation gap in auditing. *Managerial Auditing Journal*, 13(3), 147–154. <https://doi.org/10.1108/02686909810208038>

- Claeys, G., Tagliapietra, S., & Zachmann, G. (2019). *How to make the European Green Deal work*. Bruegel. <https://www.jstor.org/stable/resrep28626>
- Cohen, M. F. (1977). *Commission on Auditors' Responsibilities: Report, conclusion and recommendations*. 201. http://3197d6d14b5f19f2f440-5e13d29c4c016cf96cbbfd197c579b45.r81.cf1.rackcdn.com/collection/papers/1970/1978_0101_CohenAuditors.pdf
- Cohen, M. F., Seidler, L. J., Holmes, W. S., Layton, L., Norby, W. C., Stringer, K. W., van Bente, J. J., Wiesen, J., Carmichael, D. R., Jaenicke, H. R., Temkin, R. H., McConnell, P., Certain, A. N., Mark, E. F. D., Gabriel, A., McRae, T. W., Rhode, J. G., Rosenfield, P., & Zell, B. (1978). *The commission on auditors' responsibilities*. http://3197d6d14b5f19f2f440-5e13d29c4c016cf96cbbfd197c579b45.r81.cf1.rackcdn.com/collection/papers/1970/1978_0101_CohenAuditors.pdf
- Dalland, O. (2017). *Metode og oppgaveskriving* (6. utg.). Gyldendal Akademisk.
- de Freitas Netto, S. V., Sobral, M. F. F., Ribeiro, A. R. B., & Soares, G. R. da L. (2020). Concepts and forms of greenwashing: A systematic review. *Environmental Sciences Europe*, 32(1), 19. <https://doi.org/10.1186/s12302-020-0300-3>
- Delmas, M. A., & Burbano, V. C. (2011). The Drivers of Greenwashing. *California Management Review*, 54(1), 64–87. <https://doi.org/10.1525/cm.2011.54.1.64>
- Deloitte. (2021). *EU setter standarden for bærekraftsrapportering fremover—Hvordan ligger norske selskaper an?* <https://nor.deloitte.com/rs/712-CNF-326/images/Deloitte-Sustainability%20reporting%202021.pdf>
- Det kongelige finansdepartementet. (2021). *Tilleggsmandat- nye regler om bærekraftsrapportering*. <https://www.regjeringen.no/contentassets/827e85ab40994aa6b66761732a4bbd7a/2021-11-10-tileggsmandat.pdf>
- Eisenhardt, K. M. (1989). Agency Theory: An Assessment and Review. *The Academy of Management Review*, 14(1), 57. <https://doi.org/10.2307/258191>
- Elkington, J. (2008). The triple bottom line. I *Environmental Management: Readings and Cases* (2. utg., s. 51–65). Sage publications. https://books.google.no/books?hl=no&lr=&id=hRJGrsGnMXcC&oi=fnd&pg=PA49&dq=the+triple+bottom+line&ots=0fszyMJrgE&sig=SMQ6DdPXfNVhnnw_T1inyGyaIeQ&redir_esc=y#v=onepage&q=the%20triple%20bottom%20line&f=false
- Ellefsen, H. C. (2020). Bærekraftstandarden TCFD – hva betyr den for regnskapsføreren. *Regnskap Norge*. <https://www.regnskapnorge.no/faget/artikler/regnskap/tcfd---en-kort-innforing/>

- Elvestad, K. (2010). Rådgivning og uavhengighet – hva kan revisor bidra med og hva må revisor si nei til? *Praktisk økonomi & finans*, 25(4), 35–43.
<https://doi.org/10.18261/ISSN1504-2871-2009-04-05>
- European Council. (u.å.). *5 facts about the EU's goal of climate neutrality*. Hentet 5. mai 2023, fra <https://www.consilium.europa.eu/en/5-facts-eu-climate-neutrality/>
- Fallan, E. (2020). Miljø og bærekraft innen økonomi og regnskap: Studietilbud og kompetanse i UH-sektoren. *Khrono*. <https://khrono.no/miljo-og-baerekraft-innen-okonomi-og-regnskap-studietilbud-og-kompetanse-i-uh-sektoren/534188>
- Farstad, F. M., Øistad, K., Knapskog, M., & Sandanger, G. E. (2022). EUs taksonomi – er norske aktører klare? *Energi og klima*. <https://energiogklima.no/meninger-og-analyse/kommentar/eus-taksonomi-er-norske-aktorer-klare/>
- Fernandez-Feijoo, B., Romero, S., & Ruiz, S. (2018). Financial Auditor and Sustainability Reporting: Does it matter? *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 25(3), 209–224. <https://doi.org/10.1002/csr.1449>
- Finansdepartementet. (2022). *Bærekraftsrapportering for bedrifter*. Regjeringen. <https://www.regjeringen.no/no/sub/eos-notatbasen/notatene/2022/juni/baerekraftsrapportering-for-bedrifter/id2918224/>
- Finanstilsynet. (2020). *Kartlegging av foretakenes bærekraftsrapportering*. https://www.finanstilsynet.no/globalassets/tilsyn/finansiell-rapportering/kartlegging_av_foretakenes_baerekraftsrapportering_01092020.pdf
- Finanstilsynet. (2023). *Endringer i regelverket om kapitalkrav som gjelder for banker mv. – Nye kommisjonsforordninger tatt inn i CRR/CRD IV-forskriften*. https://www.finanstilsynet.no/nyhetsarkiv/nyheter/2023/endringer-i-regelverket-om-kapitalkrav-som-gjelder-for-banker-mv.--nye-kommisjonsforordninger-tatt/?utm_campaign=5caaa04367&utm_medium=email&utm_source=newsletter#OpplysningskravomESG-risikoeripilar3
- Fitch Ratings. (2020). «Brown» Taxonomy Could Standardise Negative ESG Screening. <https://www.fitchratings.com/research/banks/brown-taxonomy-could-standardise-negative-esg-screening-18-12-2020>
- FN-sambandet. (2021). *Bærekraftig utvikling*. <https://www.fn.no/tema/fattigdom/baerekraftig-utvikling>
- Forbrukertilsynet. (2021). *Åpenhetsloven*. <https://www.forbrukertilsynet.no/apenhetsloven>
- Forordning 537/2014/EF. (2019). *Europaparlaments—Og rådsforordning (EU) nr. 537/2014 av 16. April 2014 om særlige krav til lovfestet revisjon av foretak av allmenn interesse og om oppheving av kommisjonsbeslutning 2005/909/EF(*)*. EØS-tillegget til Den europeiske unions tidende. <https://lovdata.no/static/NLX3/32014r0537.pdf>

- Framstad, A. P. (2020). Ny EU-definisjon av bærekraft kan avsløre «grønnvasking». *Kapital*. <https://www.kapital.no/reportasjer/naeringsliv/2020/11/05/7580872/eu-regler-kan-avsløre-grønnvasking>
- Grandal, B. H. (2022). Grønne revisorer. *Kapital*. <https://www.kapital.no/reportasjer/naeringsliv/2022/11/17/7958540/leder-kapital-spesialutgave-revisorene-er-pa-full-fart-inn-i-markedet-for-baerekrafttjenester>
- Gulden, B. P. (2015). *Den eksterne revisor* (9. utg.). Gyldendal Akademisk.
- Halbritter, G., & Dorfleitner, G. (2015). The wages of social responsibility — where are they? A critical review of ESG investing. *Review of Financial Economics*, 26(1), 25–35. <https://doi.org/10.1016/j.rfe.2015.03.004>
- Hodge, K., Subramaniam, N., & Stewart, J. (2009). Assurance of Sustainability Reports: Impact on Report Users' Confidence and Perceptions of Information Credibility. *Australian Accounting Review*, 19(3), 178–194. <https://doi.org/10.1111/j.1835-2561.2009.00056.x>
- Husby, I. A. D. (2008). Regnskapsprodusentenes nye hverdag under IFRS. *Praktisk økonomi & finans*, 24(1), 15–21. <https://doi.org/10.18261/ISSN1504-2871-2008-01-02>
- IFAC. (2021). *Using ISAE 3000 (Revised) in Sustainability Assurance Engagements*. <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/supporting-international-standards/publications/using-isae-3000-revised-sustainability-assurance-engagements>
- IAASB. (2013). *ISAE 3000: Attestasjonsoppdrag som ikke er revisjon eller forenklet revisorkontroll av historisk finansiell informasjon*.
- Johannessen, A., Christoffersen, L., & Tufte, P. A. (2011). *Forskningsmetode for økonomisk administrative fag* (3. utg.). Abstrakt forlag.
- Johannessen, A., Christoffersen, L., & Tufte, P. A. (2020). *Forskningsmetode for økonomisk administrative fag* (4. utg.). Abstrakt forlag.
- Jortveit, A. (2021). *EUs taksonomi for bærekraftig finans – mindre grønnvasking, mer klimariktig kapital*. Energi og Klima. <https://energiogklima.no/nyhet/eus-taksonomi-for-baerekraftig-finans-mindre-grønnvasking-mer-klimariktig-kapital/>
- Kirkeby, K. O., Akselberg, C.-E., & Riise, S. (2023). Bærekraftsrevisor informerer. *Revisjon og Regnskap*, 3. https://www.revregn.no/journal/2023/3/m-1473/B%C3%A6rekrftsrevisor_informerer
- Kiser, E. (1999). Comparing Varieties of Agency Theory in Economics, Political Science, and Sociology: An Illustration from State Policy Implementation. *Sociological Theory*, 17(2), 146–170. <https://doi.org/10.1111/0735-2751.00073>

- Kjelløkken, R., Bruu, B., Ellefsen, A., Nakstad, E., & Granvang, T. (2021). *Revisorloven og revisorforordningen—Lovkommentar (Revisorloven 2021)*. Fagbokforlaget. <https://app.dib.no/lovkommentar/revisorloven-og-revisjonsforordningen/%7B5D197395-9C49-45C5-BC19-3CC625779239%7D/segment/8998dcaa-6ef9-47f3-acf1-5636a31f7ef4?uthev=lovkommentar#8998dcaa-6ef9-47f3-acf1-5636a31f7ef4>
- Kotsantonis, S., & Serafeim, G. (2019). Four Things No One Will Tell You About ESG Data. *Journal of Applied Corporate Finance*, 31(2), 50–58. <https://doi.org/10.1111/jacf.12346>
- KPMG. (2017). *The road ahead. The KPMG survey of corporate responsibility reporting 2017*. KPMG international og KPMGs global center of excellence for climate change and sustainability/KPMGs global sustainability services network. <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/be/pdf/2017/kpmg-survey-of-corporate-responsibility-reporting-2017.pdf>
- KPMG. (2020). *The Time Has Come: The KPMG Survey of Sustainability Reporting 2020*. 63. https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/be/pdf/2020/12/The_Time_Has_Come_KPMG_Survey_of_Sustainability_Reporting_2020.pdf
- Kunnskapsbanken. (2021). *EUs taksonomi og Nord-Norge*. <https://www.kbnn.no/artikkel/taksonomi>
- Kvåle, K. V. (2020). Grønn finansiering. *Revisjon og regnskap*, 5. https://www.revregn.no/journal/2020/5/m-1150/Gr%C3%B8nn_finansiering
- Larsen, C. L. (2020). EU's bærekraftslov kan treffe små og mellomstore bedrifter hardt. *Regnskap Norge*. <https://www.regnskapnorge.no/faget/artikler/bransjeaktuelt/eus-barekraftslov-kan-treffe-sma-og-mellomstore-bedrifter-hardt/>
- Leedy, P. D., & Ormrod, J. E. (2015). *Practical research: Planning and design* (11. utg.). Pearson Education Limited.
- Leseth, A. B., & Tellmann, S. M. (2014). *Hvordan lese kvalitativ forskning?* Cappelen Damm.
- Libell, H. P. (2021). *Hva er nytt i EUs nye taksonomiforordning – og hva betyr den for Norge?* Juridika. <https://juridika.no/innsikt/hva-er-nytt-i-eus-nye-taksonomiforordning-og-hva-betyr-den-for-norge>
- Lovverk 2021/2178/EU. (2021). *Delegert kommisjonsforordning (EU) 2021/2178 av 6. Juli 2021 om utfylling av europaparlaments- og rådsforordning (EU) 2020/852 ved å presisere innholdet i og presentasjonen av opplysninger som skal gis av foretak som er omfattet av artikkel 19a eller 29a i direktiv 2013/34/EU med hensyn til miljømessig bærekraftige økonomiske aktiviteter, og ved å fastsette metoden som skal anvendes for å overholde denne opplysningsplikten*. Delegert kommisjonsforordning (EU). <https://lovdata.no/static/NLX3/32021r2178.pdf>

- Martin, S., & Jucker, R. (2005). Educating Earth-literate Leaders. *Journal of Geography in Higher Education*, 29(1), 19–29. <https://doi.org/10.1080/03098260500030298>
- Meland, M. O. (2023). Rapportering på EU-taksonomien for ikke-finansielle foretak. *Revisjon og regnskap*, 1. https://www.revregn.no/journal/2023/1/m-1160/Rapportering_p%C3%A5_EU-taksonomien_for_ikke-finansielle_foretak
- Meld. st. 12. (2021). *Finansmarkedsmeldingen 2022*. Finansdepartementet. <https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/meld.-st.-12-20212022/id2909342/?ch=1>
- Meld. st. 40. (2020). *Mål med mening—Norges handlingsplan for å nå bærekraftsmålene innen 2030*. Kommunal- og distriktsdepartementet. <https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/meld.-st.-40-20202021/id2862554/?ch=1>
- Myers, M. D. (2009). *Qualitative research in business management* (1. utg.). Sage publications.
- NHO. (u.å.). *Sirkulær økonomi: Bidra til at produkter varer lenger*. Hentet 27. april 2023, fra <https://www.nho.no/tema/energi-miljo-og-klima/klimatiltak-for-bedrifter/artikler/sirkular-okonomi/>
- NHO. (2020). *Bærekraftig utvikling blir viktigere for eiere, investorer og långivere*. <https://www.nho.no/tema/energi-miljo-og-klima/artikler/bedriftene-ma-ogsa-vare-barekraftige/>
- Norang, H., Store-Valen, M., Kvale, N., & Temeljotov-Salaj, A. (2023). Norwegian stakeholder's attitudes towards EU taxonomy. *Facilities*. <https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/F-03-2022-0051/full/pdf?title=norwegian-stakeholder039s-attitudes-towards-eu-taxonomy>
- NOU 2017:15. (2017). *Revisorloven: Forslag til ny lov om revisjon og revisorer*. Finansdepartementet. <https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/nou-2017-15/id2563446/?ch=15>
- NOU 2023:15. (2023). *Bærekraftsrapportering: Gjennomføring av direktivet om bærekraftsrapportering (CSRD)*. Verdipapirlovutvalget. <https://www.regjeringen.no/contentassets/bf46c3c7dc764834a0ce5bc3370918b7/nou/pdfs/nou202320230015000dddpdfs.pdf>
- Olojede, P., Erin, O., Asiriwa, O., & Usman, M. (2020). Audit expectation gap: An empirical analysis. *Future Business Journal*, 6(10). <https://doi.org/10.1186/s43093-020-00016-x>
- Peters, G. F., & Romi, A. M. (2015). The Association between Sustainability Governance Characteristics and the Assurance of Corporate Sustainability Reports. *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, 34(1), 163–198. <https://doi.org/10.2308/ajpt-50849>

- Porter, B., Ó hÓgartaigh, C., & Baskerville, R. (2012). Audit Expectation-Performance Gap Revisited: Evidence from New Zealand and the United Kingdom. Part 1: The Gap in New Zealand and the United Kingdom in 2008: Audit Expectation-Performance Gap Revisited. *International Journal of Auditing*, 16(2), 101–129.
<https://doi.org/10.1111/j.1099-1123.2011.00443.x>
- Pripp, A. H. (2018). Validitet. *Tidsskrift for Den norske legeförening*.
<https://doi.org/10.4045/tidsskr.18.0398>
- Purvis, B., Mao, Y., & Robinson, D. (2019). Three pillars of sustainability: In search of conceptual origins. *Sustainability Science*, 14(3), 681–695.
<https://doi.org/10.1007/s11625-018-0627-5>
- PwC. (u.å.). *EUs klassifiseringsystem for bærekraftige aktiviteter*. Hentet 16. januar 2023, fra <https://www.pwc.no/no/pwc-aktuelt/baerekraftsrapportering/taksonomien.html>
- PwC. (u.å.). *Hva er ESG?* PwC Norge. Hentet 23. januar 2023, fra <https://www.pwc.no/no/pwc-aktuelt/hva-er-esg.html>
- PwC Norge. (2022). *Bærekraftsdirektivet (CSRD) er vedtatt i EU – Hva betyr det for din virksomhet?* <https://www.pwc.no/no/pwc-aktuelt/enighet-om-baerekraftsdirektivet-csrd.html>
- PwC, Næringsforeningen i Kristiansandsregionen, & Spareskillingsbanken. (2022). *Løypemeldingen 2022: Kristiansandsregionen*.
<https://acrobat.adobe.com/link/track?uri=urn%3Aaaid%3Aascds%3AUS%3A1f6429b7-26c8-36d2-a751-ec6b4116de83&viewer%21megaVerb=group-discover>
- Regjeringen. (2019). *Handlingsplan—Bærekraftig finansiering*.
<https://www.regjeringen.no/no/sub/eos-notatbasen/notatene/2018/nov/handlingsplan-baerekraftig-finansiering-/id2652793/>
- Regjeringen. (2021). *Nye regler om bærekraftig finans vil ikke tre i kraft fra nyttår* <https://www.regjeringen.no/no/aktuelt/nye-regler-om-baerekraftig-finans-vil-ikke-tre-i-kraft-fra-nyttar/id2892207/>
- Regjeringen. (2022). *Lov om bærekraftig finans vil tre i kraft i 2023*.
<https://www.regjeringen.no/no/aktuelt/lov-om-baerekraftig-finans-vil-tre-i-kraft-i-2023/id2940988/>
- Regjeringen. (2023a). *EU-høring om nye taksonomikriterier*.
<https://www.regjeringen.no/no/aktuelt/eu-horing-om-nye-taksonomikriterier/id2971055/>
- Regjeringen. (2023b). *Taksonomien for bærekraftig økonomisk aktivitet*.
<https://www.regjeringen.no/no/tema/okonomi-og-budsjett/finansmarkedene/taksonomien-for-baerekraftig-okonomisk-aktivitet/id2924859/>

- Regulering 2020/852/EU. (2020). *Europaparlaments- og rådsforordning (EU) 2020/852 av 18. Juni 2020 om etablering av et rammeverk for å fremme bærekraftige investeringer og om endring av forordning (EU) 2019/2088*. Europaparlaments- og rådsforordningen (EU). <https://lovdata.no/static/NLX3/32020r0852.pdf>
- Regulering 2022/2464/EU. (2022). *DIRECTIVE (EU) 2022/2464 OF THE EUROPEAN PARLIAMENT AND OF THE COUNCIL of 14 December 2022 amending Regulation (EU) No 537/2014, Directive 2004/109/EC, Directive 2006/43/EC and Directive 2013/34/EU, as regards corporate sustainability reporting*. Europaparlamentets- og rådsforordningen (EU). <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32022L2464>
- Revisorforeningen. (u.å.-a). *Bærekraftsrapportering*. Hentet 19. april 2023, fra <https://www.revisorforeningen.no/fag/barekraft/barekraft-for-revisor---kunnskapsportalen/barekraftsrapportering/>
- Revisorforeningen. (u.å.-b). *Etiske regler for revisorer*. Hentet 18. januar 2023, fra <https://www.revisorforeningen.no/fag/nyheter/dnrs-regler-om-etikk/>
- Revisorforeningen. (u.å.-c). *Revisors rolle*. Hentet 19. januar 2023, fra <https://www.revisorforeningen.no/fag/barekraft/artikler-barekraft/revisors-rolle/>
- Revisorforeningen. (2022). *Akademiet for bærekraftsrapportering—Kull 2*. <https://www.revisorforeningen.no/fag/nyheter/akademiet-for-barekraftsrapportering---kull-2/>
- Revisorforeningen. (2023). *Nye regler om bærekraftsrapportering (CSRD) innføres fra 2024*. <https://www.revisorforeningen.no/fag/nyheter/nye-regler-om-barekraftsrapportering-fra-2024/>
- Revisorloven. (2020). *Lov om revisjon og revisorer* (3. utg.). Finansdepartementet. <https://lovdata.no/pro/#document/NL/lov/2020-11-20-128?searchResultContext=1276&rowNumber=1&totalHits=1098>
- Saunders, M., Lewis, P., & Thornhill, A. (2007). *Research methods for business students* (4. utg.). Pearson. file:///Users/susannerosasen/Downloads/Research_Methods_for_Business_Students.pdf
- Schütze, F., & Stede, J. (2021). The EU sustainable finance taxonomy and its contribution to climate neutrality. *Journal of Sustainable Finance & Investment*. <https://doi.org/10.1080/20430795.2021.2006129>
- Siebke, H. A. (2010). Revisjon og rådgivning – etiske dilemmaer: Hva gjør revisor, og hva bør revisor gjøre? *Praktisk økonomi & finans*, 25(4), 45–53. <https://doi.org/10.18261/ISSN1504-2871-2009-04-06>
- Sikora, A. (2021). European Green Deal – legal and financial challenges of the climate change. *ERA Forum*, 21, 681–697. <https://doi.org/10.1007/s12027-020-00637-3>

- Sporstøl, P. (2023). *Lov om bærekraftig finans har trådt i kraft i Norge*.
<https://www.sands.no/aktuelt/lov-om-baerekraftig-finans-har-tradt-i-kraft-i-norge/>
- Statkraft. (2020). *Lavutslippsscenarioet 2020*.
https://www.statkraft.no/globalassets/0/.no/nyheter/lavutslippsscenarioet/lavutslippsscenarioet-2020_a4.pdf
- Stenheim, T., & Blakstad, L. (2012). Regnskapsmanipulering – definisjon, forutsetninger og incentiver. *Praktisk økonomi & finans*, 28(2), 57–69.
<https://doi.org/10.18261/ISSN1504-2871-2012-02-08>
- Stenvold, T. D., & Degerstrøm, M. M. (2020). *Revisjonshandlinger i praksis* (1. utg.). Fagbokforlaget.
- Storvik, A. G. (2021). Sjøføkonom: – Taksonomien er et überbyråkratisk makkverk. *Finanswatch*. <https://finanswatch.no/nyheter/regulering/article13424092.ece>
- Strandenes, I., & Fyksen, M. B. (2023). Innlegg: Nye avklaringer for eiendomsbransjen om EUs taksonomi. *Byggeindustrien*. <https://www.bygg.no/innlegg-nye-avklaringer-for-eiendomsbransjen-om-e-us-taksonomi/1518351/>
- Thornam, H., & Higham, J. (2016). Revisjon av «ikke-finansielle» tall bør være en selvfølge for et fremtidsrettet selskap. *Praktisk økonomi & finans*, 32(4), 357–365.
<https://doi.org/10.18261/issn.1504-2871-2016-04-05>
- United Nations. (u.å.). *Take Action for the Sustainable Development Goals*. Sustainable Development Goals. Hentet 5. mai 2023, fra
<https://www.un.org/sustainabledevelopment/sustainable-development-goals/>
- Vanasco, R. R., Skousen, C. R., & Roger Santagato, L. (1997). Auditor independence: An international perspective. *Managerial Auditing Journal*, 12(9), 498–505.
<https://doi.org/10.1108/02686909710185224>
- Verdenskommisjonen for miljø og utvikling. (1987). *Vår felles framtid*. Tiden Norsk Forlag.
https://www.nb.no/items/URN:NBN:no-nb_digibok_2007080601018?page=55
- Wesche, I. K., & Hansen, L. (2023). Store selskapers kompetanse og personalressurser for bærekraftsrapportering. *Revisjon og Regnskap*, 2.
https://www.revregn.no/journal/2023/2/m-1809/Store_selskapers_kompetanse_og_personalressurser_for_b%C3%A6rekraftsrapportering?utm_campaign=unspecified&utm_content=unspecified&utm_medium=email&utm_source=apsis-anp-3

Vedlegg 1: Intervjuguide til bedrift

1. Kan du kort introdusere deg selv?
2. Kort, hvordan du vil definere begrepet bærekraft?
3. Har dere gjort tiltak for å bli en mer bærekraftig bedrift? (Hvilke?)
 - Opplever du at dette har endret seg de siste 5 årene? Og har eventuelt taksonomien hatt innvirkning på dette?
 - Har dere for eksempel et eget team som jobber med bærekraft?
4. Har dere gjort tiltak for å heve kompetansen på bærekraft? Hvis ja, kan du komme med noen eksempler?
5. Har din bedrift attestering av bærekraftsinformasjon i dag?
Hvis ja, av hvem/ Hvis nei, hvorfor ikke? Attesteres informasjonen knyttet til taksonomien?
6. Kan du si litt om hvordan dere startet prosessen med taksonomien og hvordan dere arbeider med dette i dag?
7. Hva er dine tanker rundt taksonomien?
 - Opplever du taksonomien som forståelig?
 - Opplever du taksonomien som hensiktsmessig?
 - Hvilke utfordringer opplever du?
 - Oppfatter dere selv at dere er pålagt å rapportere på taksonomien?
8. Har dere fått informasjon av ekstern revisor vedrørende taksonomien?
9. Mottar dere informasjon om taksonomien fra revisor uoppfordret, eller er dette noe dere aktivt må spørre om?
10. Hvordan bidrar revisor i arbeidet med taksonomien i dag?

11. Bruker dere revisor aktivt i problemstillinger knyttet til bærekraft?
12. Hvordan opplever du revisors kompetanse på bærekraft generelt og på taksonomien? –
(Tror du revisors kompetanse har hatt innvirkning på deres valg av revisor? Tror du kompetansen på bærekraft vil ha innvirkning på valget i fremtiden?)
13. På hvilken måte ønsker dere at revisor skal bistå dere i arbeidet med taksonomien?
14. Ser du noen begrensninger i å bruke revisor/få hjelp av revisor ved innføringen av taksonomien?
15. Med tanke på taksonomien og andre kommende lovkrav, som CSRD, ser dere for dere at det vil bli behov for mer hjelp av revisor i fremtiden?
16. Er det noen andre enn revisor dere henvender dere til med spørsmål om taksonomien?
17. Er det noe mer du ønsker å tilføye? Spørsmål til oss?

Vedlegg 2: Intervjuguide til revisor

Bærekraft:

1. Kan du introdusere deg selv?
 - Hvor mange år har du jobbet med bærekraft?
 - Har du erfaring med attestasjon av bærekraftsrapporter?
2. Kort, hvordan vil du definere bærekraft?
3. Har dere i ditt selskap gjort noen tiltak for å heve kompetansen på bærekraft?
4. Hvordan opplever du kompetansen på bærekraft hos nyutdannede revisorer i dag?
5. Opplever du at økt fokus på bærekraft har endret måten en revisor arbeider på?
6. Revisorforeningen sier at revisor kan være en pådriver for bærekraft. Er din oppfatning at dette er tilfellet i dag?
7. Hvem tar initiativet til samtaler om bærekraft i dag? Hvem tar initiativet til samtaler om taksonomien? Er det revisor eller kunden?

Taksonomi:

8. Hvordan har dere jobbet for å forberede dere på taksonomien? Skiller dette seg fra hvordan dere har jobbet med andre kommende lovkrav knyttet til bærekraft?
9. Hva er dine tanker rundt taksonomien?
 - Oppleveres den som forståelig?
 - Oppleveres den som hensiktsmessig?
 - Hvilke utfordringer ser du?
 - Hvordan opplever du eget kompetansenivå på taksonomien?
 - Vil taksonomien endre revisjonsarbeidet fra hvordan det ser ut i dag?
10. Hvilke begrensninger ser du ved å bidra i hele prosessen ved taksonomien, fra innføring til attestering?

- Hvor ser du for dere at dere skal komme inn i prosessen?

11. Tror du en revisor kan gjøre en god attestering uten å være involvert i hele prosessen med taksonomien?

12. Har dere fått henvendelser fra kunder som ønsker bistand eller informasjon om taksonomien? Dersom nei; hva tror du er grunnen til det? Hvis ja; hva slags bistand er det kundene ønsker?

Uavhengighet:

13. Mener du at revisorer har nok spillerom til å bistå revisjonsklientene i problemstillinger som omhandler bærekraft med tanke på uavhengighetsreglene?

14. På hvilken måte tenker du at revisor kan være en veileder slik at revisor oppleves som en bidragsyter, men allikevel kan attestere?

Annet:

15. Bedriftene vi har intervjuet sier at de ønsker at revisor hjelper dem å tolke lovverket/taksonomien og at revisor skal ligge litt i forkant av lovverket. Hvilke kompetansekrav stiller disse forventningene til deg som revisor? Er kompetansen på plass for å bidra med dette i dag?

16. Flere av bedriftene vi har intervjuet sier at de ikke bruker revisor aktivt i problemstillinger knyttet til taksonomien og andre problemstillinger knyttet til bærekraft. De fleste benytter seg av bransjenettverket ved slike problemstillinger. Hva tror du er grunnen til dette? Kjenner du deg igjen i denne påstanden?

17. Tror du dere kommer til å jobbe annerledes med forberedelsen av andre kommende lovkrav, som CSRD? Hvilke lærdommer tar dere med dere fra forberedelsene til taksonomien?

18. Er det noe du ønsker å tilføye? Spørsmål til oss?

Vedlegg 3: Diskusjonsnotat av Inger-Marie Kristiansen

Formålet med dette diskusjonsnotatet er å se på masteroppgavens relevans i forhold til internasjonalisering. Dette vil gjøres gjennom en oppsummering av masteroppgaven og en diskusjon av denne knyttet til internasjonale trender og internasjonal utvikling.

Oppsummering av masteroppgaven

Masteroppgaven omhandler EUs taksonomiforordning og hvilke ønsker og forventninger revisjonskunder har til revisor i arbeidet med denne. Avhandlingen undersøker også hvilke utfordringer bedriftenes forventninger skaper for revisor og hvorvidt revisor har forberedt seg tilstrekkelig for å kunne innfri disse forventningene. Valget landet dermed på følgende problemstilling: *Hvilke ønsker og forventninger har revisjonsklienter til revisor når det kommer til arbeidet med taksonomien, og hvilke utfordringer skaper dette for revisor?*

For å besvare oppgavens problemstilling ble det utviklet tre forskningsspørsmål. Det første forskningsspørsmålet dreier seg i hovedsak om bedrifter og undersøker hvilke ønsker og forventninger bedriftene har til sin eksterne revisor. Det andre forskningsspørsmålet setter søkelys på revisor hvor målet er å avdekke hvordan revisor forholder seg til bedriftenes forventninger og om det er noen klare utfordringer knyttet til disse. Avhandlingens tredje og siste forskningsspørsmål handler om i hvilken grad revisor er forberedt på å møte revisjonsklientenes ønsker og forventninger. Det ble gjennomført dybdeintervjuer av både bærekraftsansvarlige i bedrifter som har inkludert informasjon om taksonomien i sin årsrapport for 2021 og revisorer med arbeidsområde innen bærekraft. I utvalget med revisorer er det også inkludert en bærekraftsrevisor.

Første forskningsspørsmål knyttet seg til kundenes forventninger til revisor i arbeidet med taksonomien. Det ble avdekket at ønskene og forventningene til revisor var meget begrenset og i stor grad knyttet seg til at revisor skulle være i forkant av regelverket knyttet til taksonomien, samt bistå i tolkningen av taksonomien. Det ble også uttrykt et ønske om at revisor skulle utfordre sine kunder på rapporteringen.

I andre forskningsspørsmål, som knyttet seg til hvilke utfordringer kundenes ønsker og forventninger skaper for revisor, ble det avdekket at revisorene anså det å tolke regelverket som krevende. Hvorvidt det var naturlig at denne oppgaven falt på revisor var det noe usikkerhet

knyttet til. Å være i forkant av lovverket ble også ansett som en utfordring ettersom taksonomien er i stadig endring.

I oppgavens tredje forskningsspørsmål ble det klart at flertallet av revisorene anså seg selv som en pådriver for bærekraft, til tross for at intervjuene med bedrifter ikke etterlot det samme uttrykket. Det ble også avdekket at revisjonsselskapene i stor grad arbeider med å heve kompetansen på bærekraft og at utdanningsinstitusjonene også følger etter. Allikevel er det klart at revisor burde vært mer proaktiv i møte med taksonomien og at det er nødvendig at revisor blir mer selvsikker på å snakke om bærekraft i møte med sine kunder. Det ble også avdekket at i de tilfellene der revisor sitter på kompetanse om taksonomien, bør dette i større grad kommuniseres ut til kunden.

Hvordan masteroppgaven knyttes til internasjonale trender, krefter og utvikling

Internasjonalisering er begrepet som forklarer det fenomenet der landegrensene stadig viskes ut og at mennesker, informasjon og varer forflytter seg mellom nasjoner. Dagens teknologi gir unike muligheter til kommunikasjon på tvers av landegrenser og evnen til å forflytte seg fra en del av verden til en annen på en helt annen måte enn det som tidligere var mulig (Rusten, u.å.). Gjennom EØS-avtalen er Norge en del av det indre markedet i Europa og avtalen er med på å skape et slikt flytende marked (Regjeringen, u.å.).

Bærekraft anses som et internasjonalt tema. For at det skal nytte å jobbe mot et grønt skifte må det skje et samarbeid mellom landegrenser. For å få dette til har blant annet Parisavtalen blitt opprettet. Parisavtalen er en avtale som krever at alle land skal bidra til å bremse klimaendringene (FN-sambandet, 2020). Videre skjedde en utvikling av FNs bærekraftsmål som ikke bare har som målsetning å bremse klimaendringene, men som også setter søkelys på utryddelse av fattigdom og utjevning av forskjeller. Målene ble utarbeidet gjennom et internasjonalt samarbeid hvor det ble innhentet innspill fra hele verden (FN-sambandet, 2023). FNs bærekraftsmål har hatt stor innvirkning på nasjonal politikk i Norge (FN- Sambandet, 2021).

Bærekraft har også fått bredt fotfeste i næringslivet hvor den triple bunnlinjen er i fokus hos flere virksomheter. Også rapportering på ESG-faktorer har blitt svært utbredt. Dette har medført flere rapporteringskrav for virksomheter både i Norge og internasjonalt og ikke-finansiell informasjon har fått en større betydning for investorers beslutninger (Thornam & Higham,

2016). På denne måten tvinges virksomheter i hele verden til å velge mer bærekraftige løsninger. En undersøkelse gjennomført av KPMG (2017) viste at hele 75% av verdens 250 største selskaper rapporterte etter GRI. GRI er en internasjonal standard for bærekraftsrapportering der målsetningen er at virksomheter skal kunne levere en bærekraftsrapport av høy kvalitet (Christensen & Johansen, 2022).

Regnskapsloven § 3-3 bokstav c inneholder krav til en utarbeidelse om samfunnsansvar for store foretak. Redegjørelsen skal inneholde «*miljø, sosiale forhold, arbeidsmiljø, likestilling og ikke-diskriminering, overholdelse av menneskerettigheter og bekjempelse av korrupsjon og bestikkelser*». I denne lovparagrafens tiende ledd er rapporteringen av taksonomien regulert. Regnskapsloven § 3-3 bokstav c er en norsk lovparagraf, men kan knyttes til internasjonale krefter og internasjonale rammeverk.

Masteroppgaven omhandler taksonomiforordningen som har sin bakgrunn fra EUs grønne giv. EUs grønne giv har som målsetning å styre Europa mot null klimagassutslipp (Claeys et al., 2019). Denne handlingsplanen er utviklet på bakgrunn av FNs bærekraftsmål (Pwc, 2022). Taksonomiforordningen kan derfor knyttes til internasjonalisering ettersom dette er et regelverk som er utviklet av EU, men som nå har blitt gjeldende også etter norsk lov gjennom *Lov om offentliggjøring av bærekraftsinformasjon i finanssektoren og et rammeverk for bærekraftige investeringer*. Et av målene med taksonomien er å skape en felles definisjon av hva som kan anses som miljømessig bærekraftig slik at investorer lettere kan sammenlikne ulike selskaper (Asker, 2022).

Til tross for at taksonomien skal gjøre det mulig å sammenlikne selskaper, medfølger det en rekke utfordringer. Kriteriene i taksonomien henviser enkelte steder til lovgivning i EU som ikke alltid er gjeldende etter norsk lov. Dette skaper utfordringer for virksomheter som opererer i Norge ettersom det vil være usikkert hvordan de skal forholde seg til disse kriteriene (Regjeringen, 2023). Andre utfordringer knyttet til innføringen av taksonomien i Norge som ble avdekket i vår masteroppgave, er at noen bransjer er ulike på tvers av nasjoner. Det blir i et intervju gjennomført i forbindelse med vår masteroppgave trukket frem at for eksempel skogbruk driftes svært ulikt i Norge sammenliknet med for eksempel hvordan det drives i Sør-Europa. I byggebransjen er det også rettet kritikk mot taksonomien ettersom norske byggestandarder ikke harmoniserer godt med kravene i taksonomien. Dette gjør det nødvendig

med retningslinjer for hvordan norske virksomheter skal forholde seg til kriteriene i taksonomien.

Det har over lengre tid skjedd en internasjonalisering i både revisjonshusene og Den norske Revisorforeningen (Myhre, 2004). Den nye revisorloven som trådte i kraft fra 2021 er i stor grad i tråd med reglene i EU og den medførte innføringen av EUs revisjonsforordning i Norge (Knudsen, 2020). Målet med dette var å skape en harmonisering mellom den norske revisorloven og lovgivningen fra EU (Kjelløkken et al., 2021). Med dette ble det nye begrensninger for å levere andre tjenester enn revisjon til foretak av allmenn interesse. Dette står sentralt i masteroppgaven da forventningene bedriftene hadde til revisor var svært begrensede grunnet uavhengighetsreglene. Flere av selskapene som ble intervjuet var foretak av allmenn interesse og ville aldri bruke revisor til rådgivningstjenester, noe som medførte at de heller benyttet seg av konsulenttjenester fremfor å henvende seg til revisor. En annen sentral del av internasjonalisering i revisorloven er at revisjonsdirektivet ikke er en del av norsk lov, men at det vil ha innvirkning på hvordan norsk lov skal tolkes (Kjelløkken et al., 2021).

Revisors uavhengighet er ikke bare en begrensning i norsk lovgivning og i EU. Revisors uavhengighet er også sett på som helt nødvendig for å kunne bevare interessene til brukerne av regnskapet i flere land rundt om i verden. En studie som ble gjennomført for kartlegge ulike nasjoners syn på revisors uavhengighet, avdekket at de fleste land har etiske retningslinjer for å sikre at det ikke oppstår situasjoner som kan være en trussel for revisors uavhengighet (Vanasco et al., 1997).

Etter revisorloven § 9-4 tredje ledd skal revisor gjennomføre revisjonen i samsvar med god revisjonsskikk. God revisjonsskikk er et dynamisk begrep som bygger på mange ulike kilder, som for eksempel de internasjonale revisjonsstandardene, rettspraksis, uttalelser fra Revisorforeningen og liknende (NOU 2017:15). Etersom revisjonen skal gjennomføres etter det som til enhver tid er ansett som god revisjonsskikk, vil revisjon i Norge på denne måten bli påvirket av internasjonale krefter. Dette særlig gjennom de internasjonale revisjonsstandardene (ISAene). Gjennom utdanningsløpet i regnskap og revisjon ved Universitetet i Agder har undervisning med forankring i de internasjonale revisjonsstandardene stått sentralt. I emnet Revisjon 1 (RE-400) ble standardene undervist med et internasjonalt fokus, mens de i emnet Revisjon 2 (RE-401) ble undervist i sammenheng med den norske lovgivningen. UiA har en internasjonal akkreditering, kalt AACSB akkreditering som skal sikre at utdanningen på

Handelshøgskolen ved UiA er av internasjonal kvalitet og er med på å sikre et internasjonalt fokus i utdanningsprogrammene.

IFRS står for International Financial Reporting Standards og er et internasjonalt språk for regnskapsrapportering. Standardene brukes internasjonalt og følges også av enkelte norske virksomheter. Målet med IFRS er å lettere kunne sammenlikne selskaper i ulike land (Dib, 2022). Børsnoterte selskaper er i Norge pålagt rapportering etter IFRS (EY, u.å.). Dette betyr at de som vil bli pålagt rapportering etter taksonomien fra regnskapsåret 2023 også er pålagt rapportering etter IFRS, ettersom dette omfatter børsnoterte selskaper. I Norge finnes det også en forenklet utgave av IFRS, som innebærer at en benytter seg av både reglene etter IFRS og etter regnskapsloven. Det blir for tiden utarbeidet to standarder knyttet til bærekraftsrapportering fra IFRS (Revisorforeningen, 2022).

Oppsummering og konklusjon

En masteroppgave som omhandler bærekraft, vil enkelt kunne knyttes til internasjonale trender og utvikling ettersom det kreves samarbeid mellom alle verdens nasjoner for å bremse klimaendringene og for å sørge for å utrydde urettferdighet og utlikne sosiale forskjeller. Dette gjenspeiles i de ulike lovverkene og målene som de siste årene er blitt utviklet som et samarbeid mellom flere nasjoner.

I dette diskusjonsnotatet er bedrifters forventninger til revisor i arbeidet med taksonomien og utfordringer dette medfører for revisor, diskutert opp mot internasjonalisering. Innføringen av taksonomien i Norge er et klart resultat av internasjonalisering ettersom det bygger på FNs globale bærekraftsmål og en handlingsplan utviklet av EU. Innføringen av et slikt internasjonalt regelverk vil medføre enkelte utfordringer.

Revisors rolle i møte med sine kunder og hvordan revisor kan bistå sine kunder vil i stor grad være påvirket av internasjonale krefter. Dette ettersom det er flere deler av den norske revisorlovgivningen som bygger på internasjonale standarder og europeisk rett. Ettersom regulering av revisors uavhengighet i norsk lov i stor grad bygger på uavhengighetsreglene fra EU, samt at masteroppgaven avdekker at uavhengighet har en betydelig rolle i bedrifters forventninger til revisor, kan det konkluderes med at internasjonale krefter har en klar betydning for funnene i vår masteroppgave.

Litteraturliste

- Asker, L. (2022). EUs handlingsplan for bærekraftig finans. *Praktisk økonomi & finans*, 38(3), 225–234. <https://doi.org/10.18261/pof.38.3.2>
- Christensen, H., & Johansen, E. B. (2022). GRI-rapportering—Et misbrukt kvalitetsstempel? *Revisjon og regnskap*, 7. https://www.revregn.no/journal/2022/7/m-1508/GRI-rapportering_%E2%80%93_et_misbrukt_kvalitetsstempel?
- Claeys, G., Tagliapietra, S., & Zachmann, G. (2019). *How to make the European Green Deal work*. Bruegel. <https://www.jstor.org/stable/resrep28626>
- Dib. (2022). *IFRS - internasjonale regnskapsstandarder*. https://dib.no/ifrs/ifrs/?gclid=CjwKCAjwxr2iBhBJEiwAdXECw0b9147I7O-82ubsNSELUv5921JjKq_Wv-_M8tAGF5TwQxCmc1djwxoCtusQAvD_BwE
- EY. (u.å.). *IFRS og god regnskapsskikk*. Hentet 1. mai 2023, fra https://www.ey.com/no_no/ifrs_og_grs
- FN- Sambandet. (2021). *Bærekraftig utvikling*. <https://www.fn.no/tema/fattigdom/baerekraftig-utvikling>
- FN-sambandet. (2020). *Parisavtalen*. <https://www.fn.no/om-fn/avtaler/miljoe-og-klima/parisavtalen>
- FN-sambandet. (2023). *FNs bærekraftsmål*. <https://www.fn.no/om-fn/fns-baerekraftsmaal>
- Kjelløkken, R., Bruu, B., Ellefsen, A., Nakstad, E., & Granvang, T. (2021). *Revisorloven og revisorforordningen—Lovkommentar (Revisorloven 2021)*. Fagbokforlaget. <https://app.dib.no/lovkommentar/revisorloven-og-revisjonsforordningen/%7B5D197395-9C49-45C5-BC19-3CC625779239%7D/segment/8998dcaa-6ef9-47f3-acf1-5636a31f7ef4?uthev=lovkommentar#8998dcaa-6ef9-47f3-acf1-5636a31f7ef4>

- Knudsen, E. (2020). Ny revisorlov—De viktigste nyhetene. *Revisjon og regnskap*, 1. https://www.revregn.no/journal/2020/1/rr01-2020-569/Ny_revisorlov_-_de_viktigste_nyhetene
- KPMG. (2017). *The road ahead. The KPMG survey of corporate responsibility reporting 2017*. KPMG international og KPMGs global center of excellence for climate change and sustainability/KPMGs global sustainability services network.
- Myhre, T. (2004). IFAC - en premissgiver for norsk revisjon. *Revisjon og regnskap*, 4. <https://www.revregn.no/journal/2004/4/revisjon-04-04-44>
- NOU 2017:15. (2017). *Revisorloven—Forslag til ny lov om revisjon og revisorer*. Finansdepartementet. <https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/nou-2017-15/id2563446/?ch=15>
- Pwc. (2022). *Enighet om bærekraftsdirektivet (CSRD)*. <https://www.pwc.no/no/pwc-aktuelt/enighet-om-baerekraftsdirektivet-csrd.html>
- Regjeringen. (u.å.). *Hva EØS-avtalen omfatter*. Hentet 20. april 2023, fra <https://www.regjeringen.no/no/tema/europapolitikk/eos1/hva-avtalen-omfatter/id685024/>
- Regjeringen. (2023). *Taksonomien for bærekraftig økonomisk aktivitet*. <https://www.regjeringen.no/no/tema/okonomi-og-budsjett/finansmarkedene/taksonomien-for-barekraftig-okonomisk-aktivitet/id2924859/>
- Revisorforeningen. (2022). *Bærekraftsstandarder fra IFRS*. <https://www.revisorforeningen.no/fag/nyheter/barekraftstandarder-fra-ifrs/>
- Rusten, G. (u.å.). *Internasjonalisering, globalisering og regional utvikling*. <https://www.regjeringen.no/globalassets/upload/kilde/krd/rap/2003/0006/ddd/pdfv/176058-globaliseringeffekt.pdf>

Thornam, H., & Higham, J. (2016). Revisjon av «ikke-finansielle» tall bør være en selvfølge for et fremtidsrettet selskap. *Praktisk økonomi & finans*, 32(4), 357–365.

<https://doi.org/10.18261/issn.1504-2871-2016-04-05>

Vanasco, R. R., Skousen, C. R., & Roger Santagato, L. (1997). Auditor independence: An international perspective. *Managerial Auditing Journal*, 12(9), 498–505.

<https://doi.org/10.1108/02686909710185224>

Vedlegg 4: Diskusjonsnotat av Susanne Rosåsen

Innledning:

Dette obligatoriske diskusjonsnotatet er en del av masteroppgaven i regnskap og revisjon ved handelshøyskolen på Universitetet i Agder, og er skrevet våren 2023. Notatet skal reflektere begrepet «internasjonal» i lys av masteroppgaven og opparbeidet kunnskap gjennom masterutdanningen. UiA har en tydelig strategi som direkte kan oversettes til «*skolens oppgave er å samskape kunnskap ved å bruke internasjonale, innovative og ansvarlige perspektiver*» (Universitetet i Agder, u.å. -a). Slik som vi ser er «internasjonal» er et av de tre nøkkelbegrepene i strategien for handelshøyskolen ved UiA (Universitetet i Agder, u.å.-a).

Internasjonal blir definert som «*utveksling av ideer, kunnskap, varer og tjenester mellom nasjoner over etablerte landegrensers*» (meld.st. 14(2008-2009)) videre står det på regjeringen sine sider at internasjonalisering i utdanning «*vil være prosessen med å intrigere internasjonal, interkulturell og global dimensjon i mål, organisasjonen og handling*» (meld.st. 14(2008-2009))

I dette diskusjonsnotatet vil jeg vil først presentere en kort refleksjon av utdanningen, før masteroppgavens problemstilling, formål og funn presenteres. Videre vil oppgaven bli knyttet opp mot nøkkelbegrepet internasjonal.

«Internasjonal» i utdanningen

Handelshøyskolen ved UiA ble akkreditert med det internasjonale kvalitetsstemplet AACSB i 2019. Gjennom denne akkrediteringen sikrer UiA, som en av to utdanningsinstitusjoner i Norge, at studenter sitter igjen med en internasjonal anerkjent utdanning og undervisning, fokus på kvalitetsarbeid i alle ledd, mulighet for utveksling samt en større tyngde i vitnemålet (Universitetet i Agder, u.å. -b)

Siste halvår av utdanningen står masteroppgaven for tur. I oppgaven står man fritt til å velge problemstilling og utforming på oppgaven, og våre veiledere kom med flere interessante problemstillinger til inspirasjon. Her har man mulighet til å fordype seg i det man selv har interesse for og i tillegg gjøre oppgaven av internasjonal interesse. Oppgaven kan brukes som en del av en søknad ut i arbeidslivet. I tillegg kvalifiserer utdanningen til doktorgrad videre, både i Norge og internasjonalt (Universitetet i Agder, u.å. -c)

Sammendrag av masteroppgaven:

Det ble fort klart at denne masteroppgaven skulle omhandle bærekraft. Men tematikken ble først klar etter å ha jobbet lenge for å lande på en fornuftig og interessant formulering. Resultatet ble en problemstilling rundt ønsker og forventninger til revisors rolle knyttet til arbeidet med EU-taksonomien og hvordan revisor opplevde ønskene og forventningene. I tillegg blir det undersøkt i hvilken grad revisor er forberedt på å møte ønskene og forventningene. Formålet med oppgaven er primært å undersøke det norske næringslivets og revisors rolle knyttet til arbeidet med taksonomien i bedrifter. Oppgaven landet på følgende problemstilling:

Hvilke ønsker og forventninger har revisjonsklienter til revisor når det kommer til arbeidet med taksonomien, og hvilke utfordringer skaper dette for revisor?

Videre, for å svare på problemstillingen, ble tre forskningsspørsmål utformet:

- *Hvilke ønsker og forventninger har revisjonsklienten til sin eksterne revisor i arbeidet med taksonomien?*
- *Hvilke utfordringer opplever revisor i møte med revisjonsklientenes ønsker og forventninger?*
- *I hvilken grad er revisor forberedt på å møte revisjonsklientenes ønsker og forventninger?*

Forskningsspørsmålene er utformet for å kunne besvare problemstillingen. For å kunne svare på problemstilling og forskningsspørsmål var det nødvendig med innspill fra næringslivet. Det ble derfor intervjuet to utvalg, ansatte med ansvarsområde innen bærekraft i bedrifter og revisorer med bærekraftskompetanse. Første spørsmål ble besvart ved å intervjuer bedrifter som allerede hadde startet arbeidet med EU-taksonomien, for å avdekke deres ønsker og forventninger til den eksterne revisor. Videre ble disse ønskene og forventningene presentert for revisorer, for å få deres synspunkt på dette. Poenget var å undersøke hvilke utfordringer de så i lys av uavhengighetsreglene og om de kunne innfri disse ønskene og forventningene. I siste forskningsspørsmål var målet å undersøke hvordan revisorer hadde forberedt seg på taksonomien og i hvilken grad de var forberedt på å møte taksonomien.

For å bygge opp oppgaven var det nødvendig med et solid teoretisk grunnlag. Derfor ble det gjort litteratursøk på tematikk som bærekraft, taksonomien og revisor, i tillegg til en grundig gjennomgang av taksonomien, andre nærliggende lovverket, rapporter fra regjeringen og

artikler om taksonomien fra de store revisjonsselskapene. Kun relevant teori ble inkludert i oppgaven. Det ble fort klart at det var lite forskning på taksonomien, siden den er såpass ny. Dermed ble det relevant å sammenstille taksonomien med eksisterende bærekraftsrapportering som allerede er etablert i det norske regelverket. Videre ble metoden presentert. Valget falt på en eksplorativ studie med en induktiv tilnærming, grunnet lite teoretisk grunnlag å bygge oppgaven på. Til slutt presenteres funn fra intervjuene, diskusjon av funnene, samt en konklusjon for oppgaven.

Hovedfunn:

Det kom frem flere interessante funn av intervjuene. Først antok vi at revisor kunne komme i konflikt med uavhengighetsreglene i arbeidet med taksonomien. Gjennom intervjuene med bedriftene ble det klart at få bedrifter faktisk bruker revisor i arbeidet med taksonomien, men at de heller bruker bransjenettverk i stor grad. Forventingene og ønskene til bedriftene var at revisor skal hjelpe dem med å tolke lovverket, være litt i forkant samt utfordre bedriftene til å dra rapporteringen litt lengre. Dermed har bedrifter noe begrensede forventinger og ønsker til revisorer.

Videre ble dette presentert for revisor. Revisorer mente på sin side at de ble brukt mer enn det som ble gjenspeilet i bedriftsintervjuene. Dette kan være et resultat av et noe skjevfordelt utvalg av bedrifter. Naturlig nok var det kompetente ressurspersoner som ønsket å stille til intervju med oss. Disse hadde god kunnskap om taksonomien, og muligens ikke like stort behov for hjelp av revisor. Det er også grunn til å tro at uavhengighetsreglene er noe uklare og at bedrifter ikke tørr å utfordre revisor over denne grensen. Til slutt har vi siste forskningsspørsmål, som omhandler revisors forberedelser til taksonomien. Det kommer frem at revisors kompetanse på taksonomien jevnt over var god, men samtidig noe mangelfull. Det trekker i retningen av at det er behov for kompetanseheving hos revisorene. Allikevel har det vært en positiv endring, hvor bærekraft har fått en større plass både i utdanning og opplæring ute i bedrifter.

Refleksjon av internasjonal i oppgaven:

Videre vil jeg bruke resten av dette diskusjonsnotatet til å knytte begrepet «internasjonal» mot masteroppgaven. EU streber etter å bli det første klimanøytrale kontinentet i verden og har i den forbindelse lansert «A European green deal» som skal styre Europa i retning mot null klimagassutslipp (Claeys et al., 2019). I den forbindelse anses handlingsplanen for bærekraftig

finans som det viktigste tiltaket. Som en del av denne handlingsplanen finner vi EU-taksonomien, et klassifiseringssystem for grønne investeringer.

EU-taksonomien er bygget opp av 6 bærekraftsmål, hvor første mål omhandler reduksjon og forebygging av klimagassutslipp og klimatilpasning. Neste mål er et bærekraftig bruk og beskyttelse av vann og marine ressurser og omstilling til en sirkulærøkonomi, avfallsforebygging og gjenvinning. Videre er forebygging og kontroll av forurensning, samt verne om og restaurere naturmangfold og økosystemer de siste målene (Asker, 2022).

Taksonomien er et internasjonalt rammeverk som er oversatt til flere språk. Alle EU-land rammes av dette regelverket. Ved å rapportere etter EU-taksonomien vil man komme til sammenlignbare tallgrunnlag som kan sammenliknes selskapers bærekraftsrapportering over landegrenser. Dette vil gjøre det lettere for investorer verden over å ta bedre og mer bærekraftige investeringer. Et felles rammeverk med felles forståelse er avgjørende for å unngå at investorer tar feil avgjørelser basert på feil antagelser. Faren for grønnvasking reduseres også ved at aktører har et felles rammeverk å forholde seg til. Grønnvasking er når et produkt, merkevare eller selskap fremstilles mer bærekraftig enn det faktisk er. Dette er noe EU prøver å motarbeide, og første byggestein i arbeidet er taksonomien. (Gullberg, 2023).

Gjennom fag som Revisjon 1 (RE-400) og Revisjon 2 (RE-401) har det blitt gjennomgått flere internasjonale standarder for revisjon og regnskap. Førstnevnte fag gikk på engelsk, noe som skapte en større forståelse for internasjonale fagbegreper og har vist seg senere i utdannelsen å være særdeles nyttig i møte med lesing av engelske artikler og faglitteratur. I møte med en stadig mer globalisert verden er det viktig å kunne kommunisere på tvers av landegrenser. Gode engelskkunnskaper kan være avgjørende i møte med arbeidslivet. Videre ble Revisjon 2 undervist på norsk, hvor internasjonale standarder ble tilegnet på norsk. I forbindelse med masteroppgaven har begge fag vært nyttige, da mye av faglitteraturen brukt i oppgaven er skrevet på engelsk. I tillegg har fagene skapt et godt teoretisk grunnlag for å bedre kunne skrive denne masteren.

I det norske næringslivet kan revisor være en pådriver for en bærekraftig utvikling (Revisorforeningen, u.å.). Revisorer har ofte en høy kunnskap til internasjonale regelverk som IFRS, ISA og Code of Ethics. For næringsdrivende vil det være naturlig å henvende seg til

revisor ved spørsmål og problemstillinger siden revisor innehar relevant kompetanse og fungerer som allmenhetens tillitsperson (Elvestad, 2010).

Oppgaven baserer seg på intervju med to utvalg. Første utvalg representerer det bedrifter som har startet arbeidet med taksonomien. Utvalg to består i hovedsak av revisorer fra «de fem store» internasjonale revisjonsselskapene. En av respondentene i vårt utvalg en uttrykte at de hadde benyttet seg av det store, internasjonale nettverket av sin eksterne revisor i møte med en problemstilling hvor den norske revisoren ikke kunne svare. Dette er et eksempel på hvordan internasjonale revisjonsselskap kan dra fordel av hverandre, på tvers av landegrenser.

Taksonomien har også fått kritikk. I våre intervju ble det klart at det var en bekymring for at taksonomien var for binær. Med binær i denne sammenheng menes at man enten kvalifiseres som bærekraftig eller ikke. Det er absolutt en fordel at det blir skapt et felles rammeverk, men regelverket er vanskelig å generalisere på tvers av landegrenser. Et konkret eksempel som blir trukket frem er vannkraft. I Norge er vannkraft ansett som ren energi og ikke ansett som et miljøproblem. Andre steder i Europa er ikke dette nødvendigvis tilfellet. Et annet eksempel som også kan trekkes frem er energieffektivisering av bygg. Taksonomien har enda litt rom for tolkning, noe som kan skape problemer ved sammenlikning av ikke-finansiell informasjon.

Taksonomien har også et tett bånd mot Corporate social responsibility directive (CSRD) som er forventet å tre inn i norsk lov fra regnskapsåret 2024 (Revisorforeningen, 2023). CSRD er et omfattende EU-regelverk, som skal bidra i overgangen til et inkluderende økonomisk og finansielt system som samsvarer både med European green deal og FNs bærekraftsmål (PwC, 2022). FNs bærekraftsmål består av 17 mål med en felles plan for bærekraftig utvikling på jorda (FN-sambandet, 2021). Disse gjelder for alle land i verden og vi er alle avhengige av å jobbe sammen for å nå målene. Dette reflekterer at bærekraft er noe som jobbes med på flere plan, og slike rammeverk som taksonomien og CSRD vil trolig være viktige bidrag mot en bærekraftig klode.

Avslutning:

Gjennom dette diskusjonsnotatet er begrepet «internasjonal» drøftet i lys av masteroppgaven og utvalgte fag fra utdanningen mot oppgaven. I arbeidet med masteroppgaven har jeg fått en dyp forståelse av det internasjonale rammeverket EU-taksonomien. Taksonomien har til formål å skape et felles rammeverk med felles definisjoner for hva som er reelt bærekraftig. Dermed vil bærekraftsrapporteringen bli mer sammenlignbar både nasjonalt og internasjonalt. Det vil både bidra til redusert risiko for grønnvasking, i tillegg til at investorer i større grad kan ta bedre beslutninger om hvilke investeringer som er reelt bærekraftige. Regelverket er nytt, både i EU og norsk rett. Det er foreløpig bare et fåtall bedrifter som er pliktige til å rapportere etter taksonomien. Dette utvalget vil utvides de kommende årene. EU-taksonomien i norsk rett vil i stor grad påvirkes av endringer internasjonalt.

Gjennom en master i regnskap og revisjon ved Universitetet i Agder har jeg tilegnet meg mye ny kunnskap. Denne kunnskapen vil komme godt til nytte i arbeidslivet etter masteroppgaven er levert. Masteroppgaven er i stor grad basert på selvstendig arbeid i par, så det å pushe studenter til å kontakte næringslivet er en stor fordel. Det har gitt praktiske evner til å kommunisere. Gjennom oppgaven er det knyttet et viktig kontaktnett som forhåpentligvis vil være nyttige for årene fremover.

Litteraturliste:

- Asker, L. (2022). EUs handlingsplan for bærekraftig finans. *Praktisk økonomi & finans*. 225-234. <https://www.idunn.no/doi/10.18261/pof.38.3.2>
- Claeys, G., Tagliapietra, S., & Zachmann, G. (2019) *How to make the European Green Deal work*. Bruegel. <https://www.jstor.org/stable/resrep28626>
- Elvestad, Kjersti. (2010). Rådgivning og uavhengighet- hva kan revisor bidra med og hva må revisor takke nei til?. *Praktisk økonomi & finans*. 35-43
<http://www.idunn.no/doi/10.18261/ISSN1504-2871-2009-04-05>
- FN-Sambandet. (2021). *Bærekraftig utvikling*.
<https://www.fn.no/tema/fattigdom/baerekraftig-utvikling>
- Gullberg, A.T. (2023, 26. mars). Grønnvasking blir risikosport. *Dagens næringsliv*.
<https://www.dn.no/innlegg/gronnvasking/markedsforing/jus/gronnvasking-blir-risikosport/2-1-1425416>
- Meld.St. 14(2008-2009). *Internasjonalisering av utdanning*. Kulturdepartementet.
<https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/stmeld-nr-14-2008-2009-/id545749/>
- PwC (2022). *Bærekraftsdirektivet (CSRD) vedtatt i EU- hva betyr det i din virksomhet?*
<https://www.pwc.no/no/pwc-aktuelt/enighet-om-baerekraftsdirektivet-csrd.html>
- Revisorforeningen. (u.å.). Revisors rolle. *Fag: Revisor og bærekraft*
<https://www.revisorforeningen.no/fag/barekraft/artikler-barekraft/revisors-rolle/>
- Revisorforeningen. (2023). Nye regler om bærekraftsrapportering (CSRD) innføres fra 2024. *Fag: Revisor og bærekraft*. <https://www.revisorforeningen.no/fag/nyheter/nye-regler-om-barekraftsrapportering-fra-2024/>
- Universitetet i Agder (u.å. -a). Visjon og strategi.
<https://www.uia.no/om-uia/fakultet/handelshoeyskolen-ved-uia/visjon-og-strategi>

Universitet i Agder (u.å. -b). Internasjonal akkreditering. Handelshøyskolen UiA.

<https://www.uia.no/om-uia/fakultet/handelshoeykolen-ved-uia/internasjonal-akkreditering>

Universitetet i Agder (u.å. -c). Regnskap og revisjon - siviløkonom. Handelshøyskolen UiA.

<https://www.uia.no/studier/oekonomi-og-administrasjon>