

Revisors vurdering av store foretaks redegjørelse om samfunnsansvar

En kvalitativ studie om hvordan revisor vurderer rapportering om samfunnsansvar iht. revisorloven §9-7 og regnskapsloven §3-3c.

ALEKSANDRA WIIK
ROY EVEN OMLID

VEILEDER
Geir Haaland

Universitetet i Agder, 2023
Handelshøyskolen ved UiA
Institutt for økonomi

Forord

Denne oppgaven er vår avsluttende oppgave i masterstudiet i regnskap og revisjon - siviløkonom ved Universitetet i Agder. Oppgaven er skrevet i siste semester av det toårige studiet og utgjør 30 studiepoeng.

Vi valgte å skrive om revisors vurdering av bærekraftsrapportering, siden dette er et stadig større fagfelt med økende popularitet og viktighet, men som det ikke er så mye eksisterende kunnskap om. Det er også spennende fordi det er et nytt EU-direktiv på gang fra året 2024, som trolig vil gjøre fagfeltet mer utfordrende.

Vi har holdt en jevn flyt i arbeidet og hatt respekt for at det er en ganske omfattende jobb å komme i mål med. Samarbeidet har vært fint, og vi har begge vært innstilt på å bidra og har fordelt de varierte oppgavene på en god måte oss imellom. Arbeidet har gitt oss god innsikt i fagfeltet bærekraftsrapportering og hva som må til for å drive et omfattende forskningsarbeid.

Vi vil benytte anledningen til å takke vår veileder Geir Haaland for et godt samarbeid og konstruktive tilbakemeldinger og innspill underveis. Vi vil også takke revisorene og de fagansvarlige innen bærekraft som har stilt velvillig opp og besvart våre spørsmål med stort engasjement. Det har bidratt til å gi oss mye kunnskap som vi kan benytte oss av i arbeidslivet om hvordan kontroll av bærekraftsrapportering fungerer, og hva som kan være praktiske utfordringer i arbeidet.

Aleksandra Wiik

Aleksandra Wiik

Roy Even Omlid

Roy Even Omlid

Kristiansand, 1. juni 2023

Sammendrag

Bærekraftsrapportering er et tema med stadig økende fokus hvor reguleringene har vært under utvikling de siste årene. 1.juli 2021 ble regnskapsloven §3-3c, som regulerer innholdet i redegjørelse om samfunnsansvar, endret som førte til at kravene i paragrafen har blitt mer omfattende. Revisors rolle i denne sammenheng er å kontrollere om opplysningene i redegjørelsen er konsistente med årsregnskapet og inneholder de opplysningene som skal gis i henhold til gjeldende lovkrav, herunder rskl. §3-3c. Både revisorloven §9-7 og revisjonsstandard ISA 720 «Øvrig informasjon» åpner opp for skjønnsmessige vurderinger ved kontroll av rapportering om samfunnsansvar som tyder på at revisorer kan foreta vurderingen ulikt.

Oppgaven belyser hvordan vurderingsprosesser foregår i praksis, herunder hvilke revisjonshandlinger og verktøy revisor anvender for å vurdere bærekraftsopplysninger for store foretak. Masteroppgaven er tredelt. Først tar oppgaven for seg hvordan revisor opplever innhold og kvalitet på rapportering i forbindelse med endringene i rskl. §3-3c. Videre belyses det om den nye revl. §9-7 har virkning på revisors vurdering av rapportering. Den siste delen handler om hvilke forventninger revisorer har til innføring av EUs bærekraftsdirektiv (CSRD) som skal regulere både hvordan foretak rapporterer om bærekraft, samt revisors oppgaver og plikter knyttet til kontroll av rapporter. Masteroppgaven har et kvalitativt forskningsdesign hvor vi har foretatt semistrukturerte dybdeintervjuer av totalt åtte informanter. Videre ble det gjennomført dokumentanalyse av ti store foretaks redegjørelser om samfunnsansvar for regnskapsåret 2021 og 2022.

Våre hovedfunn viser at revisorer ikke har like stort fokus på «øvrig informasjon» og redegjørelse om samfunnsansvar, som på den finansielle rapporteringen. Dagens revisorlov §9-7 på lik linje med forrige revisorloven §5-6, strammer ikke inn kravene tilstrekkelig nok til at revisorer skal kunne rette mer av oppmerksomheten sin mot opplysningene i redegjørelsen. Å avgi modificert konklusjon med forbehold om redegjørelse om samfunnsansvar er ansett som en usannsynlig handling, samt at oppdagelse av vesentlig feilinformasjon og vesentlig uoverensstemmelser hører til sjeldenhetene. Revisorer forventer omfattende forandringer i arbeidet sitt når CSRD blir gjennomført i norsk rett, noe som forventes å øke revisors omfang av revisjonshandlinger rettet mot rapportering om samfunnsansvar.

Abstract

Sustainability reporting is a topic with growing focus where regulations have been under development during the last years. The Norwegian Accounting Act Section 3-3c which regulates the social responsibility reporting, was changed on 1st of July 2021. Changes has resulted in more precise requirements regarding social responsibility reporting. The auditor's role in this regard is to state whether the social responsibility report is consistent with the financial statements and whether the report contains the information required in accordance with legal requirements, in this case Section 3-3c of the Accounting Act. Both Norwegian Auditors Act Section 9-7 and ISA 720 "*Other information*" open up for reasonable assessment in the control of social responsibility reporting, which implies that auditors may assess the report differently.

The thesis shines a light on how assessment processes work in practice, hereby which audit procedures and tools the auditor uses in order to assess sustainability information of the large companies. The thesis is split in three parts. Firstly, it revolves around how the auditor assess the content and quality on reporting with respect to changes in Accounting Act Section 3-3c. Furthermore, it is illustrated if the Auditing Act Section 9-7 influences auditors' assessment of the reporting. The last part highlights the expectations auditors have regarding the implementation of The Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD). The thesis has a qualitative research method, where data collection is performed by using semi-structured interviews of eight respondents. Furthermore, document analysis of ten big companies' social responsibility reports is conducted for the financial year of 2021 and 2022.

The empirical findings shows that auditors do not have the same focus on "other information" and social responsibility reporting, as they have on the financial statements. Today's Auditors Act Section 9-7, on the same line as the previous Section 5-6, does not restrict the requirements sufficiently in order to direct auditors' attention on information in the social responsibility reporting. To give a qualified opinion on the social responsibility report is regarded as an improbable act, and discovery of material misstatement and significant inconsistencies are rare. Auditors expect comprehensive changes in their work when the CSRD is implemented in Norwegian law, which is expected to increase auditors' scope of audit procedures directed at social responsibility reporting.

Innholdsfortegnelse

Forord	2
Sammendrag.....	3
Abstract.....	4
Innholdsfortegnelse.....	5
Oversikt over tabeller og figurer	8
Forkortelser	9
Kapittel 1. Innledning.....	10
1.1. Introduksjon.....	10
1.2. Problemstilling	11
1.3. Bakgrunn for valg av tema og relevans	13
1.4. Struktur.....	14
Kapittel 2. Bakgrunn	15
2.1. Bærekraft - det grønne skiftet.....	15
2.2. Revisjon.....	17
2.2.1. Formålet med revisjon.....	17
2.2.2. Revisors rolle.....	18
2.2.3. God revisjonsskikk	18
2.2.4. Godkjenning og krav til etterutdanning.....	18
2.2.5. De internasjonale revisjonsstandardene.....	19
Kapittel 3. Bærekraftsrapportering i Norge	20
3.1. Redegjørelse om samfunnsansvar etter regnskapsloven §3-3	20
3.1.1. Miljø.....	23
3.1.2. Sosiale forhold.....	23
3.1.3. Arbeidsmiljø.....	24
3.1.4. Ligestilling og ikke-diskriminering	24
3.1.5. Menneskerettigheter	24
3.1.6. Bekjempelse av korrupsjon og bestikkelser	25
3.2. Historisk utvikling av regnskapsloven §3-3c.....	25
3.3. Kritikk av regnskapsloven §3-3c.....	26
3.4. Videre utvikling – CSRD	26
3.5. Taksonomiforordningen	27
3.6. Offentliggjøringsforordningen	28
3.7. Rammeverk.....	29
3.8. Tidligere forskning vedrørende bærekraftsrapportering	30

Kapittel 4. Revisors oppgaver og plikter ved vurdering av redegjørelse om samfunnsansvar	33
4.1. Krav til å uttale seg om redegjørelse om samfunnsansvar iht. revisorloven §9-7	33
4.1.1. Historisk utvikling av revisorloven §9-7	34
4.1.2. Øvrig informasjon ISA 720	35
4.1.3. Revisorforeningens sjekkliste for årsberetning.....	36
4.2. Revisjonsberetning.....	37
4.2.1. Umodifisert konklusjon	38
4.2.2. Modifisert konklusjon	39
4.3. Attestasjon av bærekraftsrapportering	41
4.4. CSRD og nye krav til revisjon av bærekraftsrapportering	41
4.5. Tidligere forskning vedrørende virkning av revisjon på bærekraft	42
Kapittel 5. Metoder	44
5.1. Vitenskapsteoretisk tilnærming	44
5.2. Forskningsdesign	45
5.2.1. Kvalitativ metode	45
5.2.2. Datainnsamling.....	46
5.2.3. Tidsperspektiv	46
5.3 Individuelle dybdeintervjuer	47
5.3.1. Valg av informanter.....	48
5.3.2. Utarbeidelse av intervjuguide til revisorer	50
5.3.3. Utarbeidelse av intervjuguide til Revisorforeningen	51
5.3.4. Gjennomføring av intervjuene.....	51
5.3.5. Dataanalyse	53
5.3.6. Systematisk meningskategorisering	53
5.4 Dokumentanalyse.....	54
5.4.1. Metode for datainnsamling.....	55
5.4.2. Utvalg.....	56
5.4.3. Utarbeidelse av kriterier	56
5.4.4. Gjennomføring av dokumentanalyse.....	58
5.5 Metodekvalitet	58
5.5.1. Reliabilitet	58
5.6.2. Validitet.....	59
5.6. Personvern og etikk	60
Kapittel 6. Presentasjon og analyse av dybdeintervjuer	62
6.1. Påvirkning av rskl. §3-3c på bærekraftsrapportering sett fra revisors perspektiv	62
6.1.1. Revisors rolle i det grønne skifte.....	62
6.1.2. Kompetansenivå på bærekraftsrapportering blant revisorer i Norge	64
6.1.3. Virkning av endringene i regnskapsloven §3-3c på redegjørelse om samfunnsansvar.....	65
6.2 Revisors vurdering av redegjørelse om samfunnsansvar iht. revl. §9-7	68
6.2.1. Konsistenssjekk	68
6.2.2. Lovlighetssjekk	70
6.2.3. Vurdering av vesentlig feilinformasjon.....	72
6.2.4. Utfordringer knyttet til vurdering av ikke-finansiell informasjon	73
6.2.5. Uttalelse om bærekraftsrapportering i revisjonsberetning.....	75
6.2.6. Virkning av endringene i revisorloven §9-7 på typen og omfanget av kontrollene rettet mot redegjørelse om samfunnsansvar.....	78

6.3. Revisors oppgaver og plikter ved vurdering av bærekraftsrapportering fremover	79
6.3.1. Innføring av CSRD.....	79
6.3.2. Grad av sikkerhet.....	81
6.3.3. Plassering av redegjørelse om samfunnsansvar	81
6.3.4. CSRD og det grønne skiftet.....	82
Kapittel 7. Presentasjon og dokumentanalyse av store foretaks redegjørelser om samfunnsansvar	84
7.1. Virkning av skkl. §3-3c på innholdet og kvaliteten av redegjørelse om samfunnsansvar	85
7.1.1. Miljø.....	86
7.1.2. Menneskerettigheter og sosiale forhold.....	87
7.1.3. Arbeidsmiljø.....	88
7.1.4. Likestilling og ikke-diskriminering	89
7.1.5. Bekjempelse av korrupsjon	89
7.1.6. Andre krav i §3-3c som ikke er relaterte til dimensjonene i første ledd	90
7.2. Vurdering av redegjørelse om samfunnsansvar iht. revl. §9-7	91
7.2.1. Revisjonsberetning	92
7.2.2. Svakheter av sjekklisterbasert gjennomgang	93
7.3. Andre funn	93
7.3.1. Plassering av redegjørelse om samfunnsansvar.....	93
7.3.2. Frivillig attestasjon	94
7.3.3. EUs taksonomi	95
Kapittel 8. Oppsummering og konklusjon	96
8.1. Revisors vurdering av store foretaks redegjørelse om samfunnsansvar.....	96
8.2. Konklusjon.....	99
8.3. Begrensninger og forslag til videre forskning	100
Litteraturliste	102
Vedlegg.....	109
Vedlegg 1. Sjekkliste «Årsberetningskrav – mellomstore og store foretak»	109
Vedlegg 2: Intervjuguide – Revisorer	111
Vedlegg 3: Intervjuguide – Den norske revisorforening	114
Vedlegg 4: Vil du delta i forskningsprosjektet	117
Vedlegg 5: Diskusjonsnotat – Aleksandra Wiik	119
Vedlegg 6: Diskusjonsnotat – Roy Even Omlid	124

Oversikt over tabeller og figurer

Tabell 1:	Oversikt over informanter.....	50
Tabell 2:	Kriterier basert på rskl. §3-3c.....	57
Tabell 3:	Argumenter for og imot å skille ut bærekraftsrapporten i et separat dokument.....	82
Tabell 4:	Oversikt over krav i rskl. §3-3c.....	91
Figur 1:	Valg av forskningsmetode.....	44
Figur 2:	Sjekkliste brukt av revisorene for å kontrollere opplysninger i bærekraftsrapporter.....	72
Figur 3:	Antall foretak som rapporterer om ulike krav innen dimensjon “miljø”.....	86
Figur 4:	Antall foretak som opplyser om “dobbel vesentlighet” i sin redegjørelse om samfunnsansvar.....	87
Figur 5:	Antall foretak som rapporterer om ulike krav innen dimensjon “menneskerettigheter” og “sosiale forhold”.....	88
Figur 6:	Antall foretak som rapporterer om ulike krav innen dimensjon “arbeidsmiljø”.....	88
Figur 7:	Antall foretak som rapporterer om ulike krav innen dimensjon “likestilling og ikke-diskriminering”.....	89
Figur 8:	Antall foretak som rapporterer om ulike krav innen dimensjon “bekjempelse av korrupsjon”.....	90
Figur 9:	Antall foretak som rapporterer om andre ulike krav i rskl. §3-3c.....	90
Figur 10:	Antall foretak som inkluderer redegjørelse om samfunnsansvar i årsberetning.....	94
Figur 11:	Antall foretak med frivillig attestasjon av bærekraftsrapporter.....	94
Figur 12:	Antall foretak som inkluderer EUs Taksonomi i sin redegjørelse om samfunnsansvar.....	95

Forkortelser

CSRD	Corporate Sustainability Reporting Directive
DnR	Den Norske Revisorforening
ESG	Environmental, Social and Governance
EU	Den europeiske unionen
EØS	Det europeiske økonomiske samarbeidsområde
FN	De forente nasjoner
GRI	Global Reporting Initiative
HMS	Helse, miljø og sikkerhet
IAASB	International Auditing and Assurance Standards Board
IFAC	International Federation of Accountants
ILO	Den Internasjonale Arbeidsorganisasjonen
ISA	De internasjonale revisjonsstandardene
ISA 200	Overordnede mål for den uavhengige revisor og gjennomføringen av en revisjon i samsvar med de internasjonale revisjonsstandardene
ISA 700	Konklusjon og rapportering om regnskaper
ISA 705	Modifikasjoner i konklusjonen i den uavhengige revisors beretning
ISA 706	Presiseringsavsnitt og avsnitt om «andre forhold» i den uavhengige revisors beretning
ISA 720	Revisors oppgaver og plikter vedrørende øvrig informasjon
ISAE 3000	Attestasjonsoppdrag som ikke er revisjon eller forenklet revisorkontroll av historisk finansiell informasjon
KPI	Key Performance Indicators
MRR	Master i regnskap og revisjon
MSB	Miljø, samfunnsansvar og bærekraftsrapportering
NFRD	Non-Financial Reporting Directive
NSD	Norsk senter for forskningsdata
Revl.	Revisorloven
Rskl.	Regnskapsloven
SA3801	Revisors kontroll av og rapportering om grunnlag for skatter og avgifter
SA3802	Revisors uttalelser og redegjørelser etter selskapslovgivningen
UiA	Universitetet i Agder

Kapittel 1. Innledning

I Kapittel 1 presenteres problemstilling og tema for denne masteroppgaven. Videre drøftes det relevans og vår motivasjon for valg av temaet, samt strukturen for oppgaven.

1.1. Introduksjon

I dag står både det norske samfunnet og hele planeten overfor enorme utfordringer knyttet til fattigdom, klimaendringer, sosiale ulikheter, tilgang til helsetjenester osv. (Stenvold & Degerstrøm, 2020, s. 361). Alle disse dilemmaene er derfor viktige pådrivere for bærekraftig utvikling. Begrepet «bærekraft» er ikke nytt og ble lansert i Brundtlandkommisjonens rapport «Vår felles framtid» i 1987 (Brundtland, 1987, s.41). Siden brukes definisjonen i mange sammenhenger og betyr “*en utvikling som imøtekommer dagens behov uten å ødelegge mulighetene for at kommende generasjoner skal få dekket sine behov*» (FN-sambandet, 2021a). Ifølge konseptet har individer globalt ansvar for å ta en rolle i å håndtere utfordringene på individnivå. Samtidig blir stadig flere virksomheter verden over i økende grad tvunget til å vise at de driver virksomheten sin, tar beslutninger og utvikler varer og tar beslutninger på en forsvarlig måte (Stenvold & Degerstrøm, 2020, s. 361). Som følge av dette, har bærekraftsrapportering blitt et viktig verktøy som virksomhetene benytter for å formidle ikke-finansiell rapportering til sine brukere.

Markedet for grønne investeringsprodukter har hatt voksende tendens både i Norge og internasjonalt, som førte til økende etterspørsel etter bærekraftige investeringer (Prop. 208 LS (2020-2021), s. 5). Investorer bruker bærekraftsrapporter for å disponere midlene, siden ikke-finansiell informasjon vekker stadig større oppmerksomhet ved beslutningstaking. For at bærekraftinformasjon kan være et godt beslutningsgrunnlag for hensiktsmessig investeringer, er det behov for rapportering av høy kvalitet (Stenvold & Degerstrøm, 2020, s. 362). Ifølge Revisorforeningen, er bærekraftsrapportering av høy kvalitet, i likhet med tradisjonell finansiell rapportering, en nøkkel til å øke åpenhet, troverdighet og tillit i næringslivet (Revisorforeningen, u.å.).

Regnskapsloven §3-3c ble innført i norsk lovgivning i 2013 og tar bærekraftsrapporteringen fra ide til handling. Paragrafen pålegger store foretak å rapportere om samfunnsansvar og inneholder minstekravene som må være oppfylt i redegjørelsen (Regnskapsloven, 2021, §3-3c). Paragrafen har blitt endret flere ganger i de siste årene og er utformet i tråd med EU-

direktiv 2014/95/EU om ikke-finansiell rapportering (NFRD) (Finanstilsynet, 2022b, s.3). Der finnes det flere studier som peker på at store foretak ikke klarer å oppfylle alle krav i bærekraftsrapporter. I 2019 gjennomførte PwC en undersøkelse av de hundre største virksomhetene i Norge, hvorav 29 omfattes av rskl. §3-3c. Resultatene viste at kun 16 av de 29 virksomhetene oppfylte kravene i regnskapsloven §3-3c fullt ut, mens resten ikke etterlevde kravene i loven (Moe-Helgesen, 2019, s. 52). Finanstilsynet (2022) peker på at klimarelatert informasjon utenfor årsregnskapet ofte er mangelfull når det gjelder klimarisiko for rapporteringsåret 2021. Foretakene gir betydelige opplysninger vedrørende klimamuligheter og grønne virksomhetsområder, uten å nevne at denne virksomheten utgjør en liten del av foretakets totale virksomhet. I tillegg har alle undersøkte foretak opplyst om overordnede strategiske klimarelaterte mål uten å avgi klare opplysninger om hvordan målene skal nås, som regnskapsloven §3-3-c krever (Finanstilsynet, 2022b, s.4).

Revisor er allmennhetens tillitsperson i Norge og kan påvirke kvaliteten på rapportene ved å tilføre økt pålitelighet (Stenvold & Degerstrøm, 2020, s. 361). Kvalitet og tillit er spesielt viktige nøkkelord knyttet til bærekraftsrapportering. Dette fordi rapporteringspraksis over hele verden, også i Norge, generelt er preget av lav kvalitet (Stenvold & Degerstrøm, 2020, s. 361-362). De obligatoriske handlingene som revisor er pålagt å gjennomføre i forbindelse med redegjørelse om samfunnsansvar er beskrevet i revisorloven §9-7 andre ledd bokstav f og g og innebærer konsistens,- lovlighets- og vesentlig feilinformasjonssjekk. Hvis revisor, basert på sin kunnskap utarbeidet under revisjonen indentifiserer mangler eller inkonsistens mellom regnskapet og opplysningene i bærekraftsrapportering, er revisor pålagt å rapportere det (Revisorloven, 2020, §9-7 andre ledd bokstav f og g). Tidligere forskning viser at revisorer har en tendens til å utstede umodifisert konklusjon selv om store foretak ikke oppfyller alle krav i regnskapsloven §3-3-c. Olsen & Orderdalen (2014) understreker at slik mangelfulle rapportering ikke var opplyst om i noen av foretakenes revisjonsberetninger de undersøkte (Olsen & Orderdalen, 2014, s. 232). På bakgrunn av dette vil vi presentere vår problemstilling og forskningsspørsmål vi er interesserte i å finne svar på.

1.2. Problemstilling

Redegjørelse om samfunnsansvar er typisk plassert i årsberetning eller et annet offentlig tilgjengelig dokument. Slik rapportering alene utgjør ikke ett revisjonsoppdrag, men revisorloven §9-7 inneholder noen obligatoriske krav, som revisor må forholde seg til ved

vurdering av redegjørelsen (Revisorloven, 2020, §9-7). Selv om vurdering av slik ikke-finansiell informasjon er regulert i både revisorloven §9-7 og den internasjonale revisjonsstandarden (ISA) 720 *Øvrig informasjon*, innebærer vurderingsprosessen en stor grad av profesjonelt skjønn utøvd av revisor. I oppgaven vil vi derfor undersøke følgende problemstilling:

- *Hvordan vurderer revisor store foretaks redegjørelse om samfunnsansvar?*

For å besvare problemstillingen har vi følgelig formulert flere forskningsspørsmål. I oppgaven er vi interessert i å undersøke hvordan den nye regnskapsloven §3-3c påvirker innholdet og kvaliteten på redegjørelse om samfunnsansvar, sett fra revisors perspektiv. I tillegg vil vi gjennomføre en dokumentanalyse hvor vi skal sammenligne rapportering for årene 2021 og 2022 og danne *egen mening* om hvordan den nye regnskapsloven §3-3c påvirker innholdet og hva slags informasjon foretakene velger å legge vekt på i sine bærekraftsrapporter. Forskningsspørsmål er formulert som følger:

- *Hvilken virkning har den nye regnskapsloven §3-3c på innholdet og kvaliteten av redegjørelse om samfunnsansvar, sett fra revisors perspektiv?*

Revisorloven §9-7, som erstatter tidligere revl. §5-6, var innført i norsk lovgiving i 2020. Andre ledd bokstav f. i den nye paragrafen pålegger revisor å uttale seg om årsberetningen etter revisors mening er konsistent med årsregnskapet og om at årsberetningen inneholder de opplysninger som skal gis i henhold til gjeldende lovkrav. I tillegg ettersom revisor avdekker vesentlig feilinformasjon i årsberetningen, er vedkommende pålagt å opplyse om arten av slik feilinformasjon (Revisorloven, 2020, §9-7 bokstav g). Det presiseres at disse kravene gjelder regnskapsloven §3-3c om redegjørelse om samfunnsansvar, som både kan være en del av årsberetning eller publisert separat. Tidligere forskning viser at selskapene får umodifisert konklusjon selv om de ikke oppfyller kravene i regnskapsloven §3-3c (Olsen & Orderdalen, 2014, s. 232). Følgelig er vi interessert i å undersøke:

- *Hvilken virkning har den nye revisorloven §9-7 på revisors vurdering og uttalelse om redegjørelse om samfunnsansvar?*

Bærekraftsrapportering er et tema i rivende utvikling, og dagens lovgiving innen temaet peker mot at revisor kommer til å spille en stadig større rolle i kontroll og attestering av bærekraftsrapportering i årene fremover (Revisorforeningen, u.å.). Derfor er vi interessert i å undersøke hvilke forventninger revisor har til utviklingen av rapportering fremover og om

revisorer forbereder seg til endringer som kommer etter at CSRD-direktivet blir gjennomført i norsk lovgiving. Forskningsspørsmålet er som følger:

- *Hvilke forventninger har revisorer til gjennomføring av CSRD, samt revisors vurdering av store foretaks redegjørelse om samfunnsansvar fremover?*

1.3. Bakgrunn for valg av tema og relevans

Bakgrunnen for valg av problemstillingen er knyttet til at revisorloven §9-7 andre ledd stiller få konkrete krav til hvordan revisor bør kontrollere store foretaks rapportering om samfunnsansvar. Loven åpner rom for bruk av revisors profesjonelle skjønn, noe som fører til en nysgjerrighet knyttet til hvordan revisorer vurderer rapportering om samfunnsansvar i praksis. Både faglitteratur og tidligere forskning har vist seg å være begrenset selv om temaet har hatt økende fokus både i Norge og internasjonalt. I tillegg har vi hatt et ønske om å kombinere to ulike interesseområder som er revisjon og bærekraft. Begge skal starte arbeidslivet innen revisjonsbransjen og det å skrive om revisjon har vært en viktig forutsetning ved valg av tema. I tillegg har vi observert den økende relevansen av bærekraft i Norge som har også hatt stor påvirkning på valget.

Oppgaven forventes til å være til nytte for andre aktører også. I november 2022 publiserte Finanstilsynet sin årsrapport «*Kontroll av den finansielle rapporteringa til noterte foretak i 2022*». Rapporten oppsummerer tilsynet sine prioriterte områder ved kontroll av årsrapporter for 2022 (Finanstilsynet, 2022a, s. 12-13). Et av hovedfokusene til Finanstilsynet vil være å følge opp etterlevelse av de nye kravene i regnskapsloven §3-3c, spesielt når det gjelder klimamessige forhold knyttet til opplysninger om strategi, mål og KPI-er knyttet til utslipp av klimagasser, vesentlig påvirkning, risikoer og muligheter og kobling til finansiell rapportering (Finanstilsynet, 2022a, s. 12-13). Denne masteroppgaven kan være et nyttig verktøy for Finanstilsynet og gi noen indikasjoner om store foretak etterlever de nye kravene i regnskapsloven §3-3c. I tillegg skal oppgaven inneholde undersøkelse om revisors rolle i denne sammenhengen og om revisor bemerker vesentlig feil eller uoverensstemmelser i store foretaks revisjonsberetninger.

1.4. Struktur

Denne masteroppgaven består av åtte kapitler. Forord, sammendrag og Kapittel 1 *Innledning* har allerede blitt presentert tidligere i oppgaven. Videre beskriver vi i Kapittel 2 *Bakgrunn* konseptet «bærekraft» og generell bakgrunnsinformasjon om revisjonsyrke. Teoridelen i oppgaven består av Kapittel 3 *Bærekraftsrapportering i Norge* og Kapittel 4 *Revisors oppgaver og plikter ved vurdering av redegjørelse om samfunnsansvar*. Kapittel 3 omhandler reguleringer knyttet til rapportering om samfunnsansvar, som store foretak må forholde seg til, mens Kapittel 4 innebærer lover og regler revisorer er underlagt ved vurdering av slik rapportering. I Kapittel 5 *Metoder* beskrives det metodevalg og forskningsdesign. I Kapittel 6. *Presentasjon og analyse av dybdeintervjuer* presenteres det funn fra våre dybdeintervjuer, hvor de videre sammenlignes med teori og tidligere forskning. Kapittel 7 *Presentasjon og dokumentanalyse av store foretaks redegjørelse om samfunnsansvar* omhandler dokumentanalysen vi har foretatt av ti store foretaks redegjørelser om samfunnsansvar. Avslutningsvis, konkluderer vi i Kapittel 8 *Oppsummering og konklusjon* på våre tre forskningsspørsmål og problemstillingen, samt presenterer forslag til videre forskning.

Kapittel 2. Bakgrunn

I dette kapittelet ønsker vi å presentere nærmere de overordnede begrepene innen bærekraft og revisjon som er viktig for å bygge en helhetsforståelse av problemstillingen. Den første delen skal gjennomgå de ulike konseptene i bærekraft og bærekraftsrapportering. Videre vil vi drøfte revisjonsbegrepet, hva det innebærer og hva revisors rolle er i næringslivet og for samfunnet for øvrig.

2.1. Bærekraft - det grønne skiftet

Bærekraft er et komplekst emne som ikke er entydig, men flere har forsøkt å komme opp med definisjoner av konseptet. Den mest kjente definisjonen for bærekraftig utvikling ble først introdusert i Brundtlands rapport «Vår felles framtid» fra 1987. Bærekraftig utvikling handler først og fremst om å møte dagens behov uten å gå på bekostning av fremtidige generasjoners behov (FN-sambandet, 2021a). Ifølge FN-samarbeidet (2021a) må verden ta hensyn til tre dimensjoner for å skape bærekraftig utvikling - klima og miljø, økonomi og sosiale forhold. Det refereres også ofte som den triple bunnlinje som ble utviklet av John Elkington (1997). Konseptet formidler hvordan bedriftene bør ta hensyn til bærekraft (Peltokangas et al., 2021, s. 24). Miljøperspektivet handler om at bedriftene bør ta hensyn til miljøet ved å redusere klimaendringer, bevare biologisk mangfold og økosystemer, redusere forurensning, og sikre bærekraftig bruk av naturressurser. Økonomiområdet omhandler en stabil konkurransedyktig økonomisk vekst som ikke går på bekostning av fremtidige generasjoner. Den tredje sosiale dimensjonen innebærer at bedrifter tar hensyn til lokalmiljøet og samfunnet generelt (Peltokangas et al., 2021, s. 24).

Senere i 2015 definerte FNs generalforsamling en handlingsplan for global utvikling, som inkluderte 17 nummererte bærekraftsmål med 169 delmål (FN-sambandet, 2021b). Målsettingen er å få dem gjennomført innen 2030 (Peltokangas et al., 2021, s. 25). Etter internasjonal litteratur kan disse kategoriseres i underkategoriene Environmental, Social og Governance (ESG) med et overordnet mål som handler om samarbeid om å nå målene (17). Ifølge Stockholm Resilience Centre kan målene underkategoriene som følger:

- *Klima og miljø: Liv i havet (14), livet på land (15), rent vann og gode sanitærforhold (6) og stoppe klimaendringer (13).*
- *Sosiale forhold: Utrydde fattigdom (1), utrydde sult (2), god helse og livskvalitet (3), god utdanning (4), likestilling mellom kjønnene (5), bærekraftige byer og*

lokalsamfunn (11), fred, rettferdighet og velfungerende institusjoner (16), ren energi for alle (7).

- *Økonomiske forhold: anstendig arbeid og økonomisk vekst (8), industri, innovasjon og infrastruktur (9), mindre ulikhet (10) og ansvarlig forbruk og produksjon (12).* (Stockholm Resilience Centre, 2016)

For at verden skal nå alle FNs bærekraftsmål, må alle aktørene i samfunnet bidra, inkludert det norske næringslivet som er en del av flere internasjonale verdikjeder (Meld. St. 40 (2020-2021)) s. 8). I Norge har det vært utarbeidet Norges egen handlingsplan for å nå bærekraftsmålene innen 2030. Ifølge planen er alle de tre dimensjonene innen ESG like viktige for å oppnå FNs mål. Der understrekes viktigheten av bærekraftsrapportering som formidlingsverktøy for bedrift når det gjelder arbeid med bærekraft (Meld. St. 40 (2020-2021)) s. 94).

Historisk utvikling av bærekraftsrapportering førte til at det finnes flere former for rapportering. *Helse, miljø og sikkerhet (HMS)*, som opprinnelig handlet om ansatte, arbeidsmiljø og likestilling på arbeidsplassen, ble etter hvert videreutviklet og nå innebærer begrepet «ytre miljø». Slik fikk verden en ny rapportering, såkalt *environmental reporting*. Senere førte utvidelsen i antall temaer, som rapportering innen bærekraftig utvikling dekker, til flere konsepter som *rapportering av samfunnsansvar (corporate social responsibility)*, *bærekraftsrapportering (sustainability reporting)*, *trippel bunnlinje (triple bottom line)*, *integrert rapportering, Miljø, Samfunnsansvar og Bærekraftsrapportering (MSB)* og *Environmental, social and governance (ESG)* (Stenvold & Degerstrøm, 2020, s.364-367). De to sistnevnte betyr det samme, men er henholdsvis på norsk og engelsk. I denne masteroppgaven skal vi undersøke hvordan revisor vurderer store foretaks rapportering om samfunnsansvar etter regnskapsloven §3-3c. Bestemmelsen referer til begrepet «samfunnsansvar» og slik rapportering er ofte kalt bærekraftsrapportering. I oppgaven skal vi bruke disse to formene for rapportering om hverandre siden begrepene anvendes slikt i både tidligere forskning og litteratur.

2.2. Revisjon

Revisjon er et latinsk ord som betyr *ettersyn*. Begrepet inneholder et element av kontroll siden revisjon refererer til en prosess hvor det tas et nytt blick på noe som allerede eksisterer, for å vurdere om informasjonen er «korrekt». Sett fra økonomisk perspektiv, innebærer en revisjonsprosess granskning av regnskapsinformasjon hvor det gis fullt innsyn i foretakets drift og økonomisk stiling. Revisjonen er svært viktig for regnskapsbrukere, fordi den bekrefter riktigheten av regnskapsinformasjon (Gulden, 2016, s. 27-28). Videre vil vi gå mer i dybden av revisjonsteori for å belyse revisors rolle og krav som stilles til vedkommende.

2.2.1. Formålet med revisjon

Overordnet skal en revisjon skape *tillit* til at årsregnskapet er utarbeidet etter gjeldende lovkrav, ikke inneholder vesentlig feilinformasjon, og bidra til å forebygge og avdekke økonomisk kriminalitet (Revisorloven, 2020, §9-1). Grunnen til at årsregnskapet må revideres, kan forklares ved *prinsipal-agent* relasjonen, der prinsipalen er en aktør som tildeler en oppgave, mens agenten utfører den (Jensen & Meckling, 1976, s. 308). I et foretak vil i praksis eierne være prinsipal, mens ledelsen er agent. Siden ledelsen tar beslutningene, hvor eierne ofte ikke er like involvert, vil det ofte være asymmetrisk informasjon mellom partene (Degerstrøm & Stenvold, 2020, s.47-48). Dette kan utnyttes dersom ledelsen har insentiver i form av for eksempel bonusordninger for overskudd. Ved utførelsen av lovfestet revisjon av en uavhengig revisor, økes troverdigheten til at informasjonen gitt av ledelsen, slik at prinsipal-agent problematikken minimaliseres (Degerstrøm & Stenvold, 2020, s.48).

Revisjon kan videre tjene flere hensikter og være til nytte for både foretak og investorer, men ifølge ISA 200 *Overordnede mål for den uavhengige revisor og gjennomføringen av en revisjon i samsvar med de internasjonale revisjonsstandardene* punkt 3 er det overordnede formålet til revisjonen å øke regnskapsbrukernes tillit til regnskapet, og bidra til bedre økonomiske beslutninger (Degerstrøm & Stenvold, 2020, s.45). Det endelige produktet er en revisjonsberetning som angir om regnskapet samsvarer med det gjeldende finansielle rammeverket (ISA 700, pkt. 10). ISA 200 punkt 3 understreker at revisjon må gjennomføres i samsvar med ISA-ene og relevante etiske krav, som gjør det mulig for revisor å danne seg en mening om hvorvidt regnskapet i det alt vesentlige gir et rettviseende bilde i samsvar med rammeverket. ISA er et rammeverk som vi beskriver utdypende senere i kapitlet.

2.2.2. Revisors rolle

Etter revisorloven §9-1 andre ledd kaller man revisor for “*allmenhetens tillitsperson*”, siden revisor kontrollerer at regnskapet gir rett informasjon, både til selskapets aktører, investorer og andre regnskapsbrukere. Ifølge paragrafen, innebærer det at revisor utfører sitt arbeid med integritet, objektivitet og aktsomhet (Revisorloven, 2020, §9-1 andre ledd). Revisor sin hovedoppgave er å vurdere om årsregnskapet er utarbeidet i samsvar med gjeldende lovkrav (Revisorloven, 2020, §9-4 første ledd). ISA 200 punkt 11 definerer videre revisors overordnede mål:

- a) «å oppnå betryggende sikkerhet for at regnskapet totalt sett ikke inneholder vesentlig feilinformasjon, verken som følge av misligheter eller feil, og dermed gjøre det mulig for revisor å gi uttrykk for en mening om hvorvidt regnskapet i det alt vesentlige er utarbeidet i samsvar med et gjeldende rammeverk for finansiell rapportering; og
- b) å rapportere om regnskapet, og å kommunisere slik det kreves i ISA-ene, i samsvar med revisors funn».

2.2.3. God revisjonsskikk

Revisorloven §9-4 tredje ledd omtaler den rettslige standarden *god revisjonsskikk*, som regulerer utførelse av lovpålagt revisjon. Begrepet er et grunnleggende prinsipp innen lovpålagt revisjon som har et dynamisk innhold og åpner opp for både fleksibilitet og skjønnsmessige vurderinger av vilkårene for revisjon. Med dynamisk innhold menes det at revisor skal utføre revisjon som til enhver tid er alminnelig anerkjent av revisjonsbransjen (Degerstrøm & Stenvold, 2020, s.28).

2.2.4. Godkjenning og krav til etterutdanning

Etter EUs endringer i revisjonsdirektivet 2014/56/EU ble revisorloven endret når det gjelder utdanningskravet for revisorer, siden EU la opp til at det skal være en kategori godkjente revisorer. Tittelen fikk navn *statsautorisert revisor* som en beskyttet tittel. Det er Finanstilsynet som gir godkjenning som statsautorisert revisor til individer ved oppfyllelse av krav til utdanning og praktisk opplæring (Revisorloven, 2020, §§3-1, 3-2, 3-3). Dagens krav er at personen tar mastergrad i regnskap og revisjon (MRR), med minimum karakteren C eller bedre på alle eksamener i løpet av et to-årig masterstudie. Deretter må personen opparbeide seg tre års praksis, og bestå en praksisprøve. Personer som innehadde tittelen *registrert revisor* før 1. juli 2019, kan automatisk få godkjent tittel som statsautorisert revisor

på lik linje med nyutdannede. Personer, som før 1. juli 2019 hadde fullført dagens utdanningskrav for å bli registrert revisor og påbegynt relevant praksis, har også mulighet til å få tittelen statsautorisert revisor dersom vedkommende har oppfylt praksiskravet og søkt om godkjenning senest 1. januar 2024 (Degerstrøm & Stenvold, 2020, s. 41).

Ettersom næringslivet endrer seg raskere enn før, er det viktig at revisor til enhver tid er faglig oppdatert, og revisjonsbransjen må sørge for at det er omfattende opplæringsprogram og muligheter for lovpålagt etterutdanning. Kravet til etterutdanning er 120 timer i løpet av de siste 3 årene (Revisorloven, 2020, §5-1 første ledd). Etterutdanning må være i tråd med fagene som tilbys på MRR eller relevant arbeid med forskningsartikler eller undervisning (Degerstrøm & Stenvold, 2020, s.42).

2.2.5. De internasjonale revisjonsstandardene

International Standard of Auditing (heretter ISA) er et deskriptivt rammeverk utarbeidet av International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) som gir føringer på hvordan revisor skal utføre en lovfestet revisjon. IAASB er en underavdeling i den globale organisasjonen for revisorer, International Federation of Accountants (IFAC), som består av flere komiteer med overordnet fokus på fagrelatert arbeid. Formålet med ISAene er å oppnå en felles praksis, samt gi retningslinjer for utøvelsen av lovfestet revisjon. God revisjonsskikk og de internasjonale standardene henger tett sammen og utgjør rammen for hvordan revisjonen skal foregå (Degerstrøm & Stenvold, 2020, s.53).

I 2010 gjennomførte IAASB Clarity-prosjektet hvor målet var å øke lesbarhet og forståelse av de internasjonale standardene. Som følge av dette består dagens ISAer av innledning, mål, definisjoner, de absolutte krav som må føres, samt veiledninger som forklarer kravene for å unngå ulike tolkninger av innholdet (Degerstrøm & Stenvold, 2020, s.54-55).

Den norske Revisorforening er medlem av IFAC og er pålagt å bidra til at de aktuelle ISAene er gjeldende i Norge (Revisorforeningen, u.å.) Revisorforeningen har publisert alle standardene på sin nettside og oversatt dem til norsk. Innholdet i de internasjonale standardene er tilpasset til norsk lovgiving og revisjonspraksis i Norge. I tillegg finnes det to særnorske standarder, SA 3801 og SA 3802, som revisorer har plikt til å ta hensyn til ved utførelse av revisjonen.

Kapittel 3. Bærekraftsrapportering i Norge

I oppgaven ønsker vi å undersøke hvordan revisorer vurderer store foretaks bærekraftsrapportering i Norge. Derved er formålet med dette kapitlet å beskrive foretakenes rapporteringskrav vedrørende bærekraftsrapportering for å få dyp forståelse rundt regelverket og hva revisors fokusområder ved slik kontroll er. Vi skal drøfte formål med regnskapsloven §3-3c, dets historiske utvikling og kritikk. Videre presenteres det EUs regelverk innen bærekraft som er gjeldende i norsk rett, herunder offentliggjøringsforordningen og taksonomiforordningen og videreutvikling av foretakenes rapporteringskrav ved innføring av EUs bærekraftsdirektiv (CSRD).

3.1. Redegjørelse om samfunnsansvar etter regnskapsloven §3-3

Siden 2013 har store foretak i Norge vært underlagt å rapportere om sitt samfunnsansvar. Store foretak er definert i regnskapsloven §1-5 som *«allmennaksjeselskaper; regnskapspliktige hvis aksjer, andeler, grunnfondsbevis eller obligasjoner noteres på børs, autorisert markedsplass eller tilsvarende regulert marked i utlandet; andre regnskapspliktige dersom det er fastsatt i forskrift gitt av departementet»* (Regnskapsloven, 2021, §1-5). I 2023 finnes det 939 norske virksomheter som har over 250 ansatte og det finnes ikke videre statistikk på hvor mange av disse som regnes store etter rskl. §1-5 (Statistisk sentralbyrå, u.å.). Det vi vet er at det finnes 287 foretak som er notert på Oslo Børs og alle de regnes som store etter loven (Karlsen, 2023).

Når det gjelder begrepet *samfunnsansvar* i norsk lovgiving, ble det etter departementenes vurdering bestemt å ikke definere begrepet nærmere. Argumentasjon var knyttet til at oppfatningen av samfunnsansvar varierer fra bedrift til bedrift og meningsinnhold kan variere avhengig av i hvilken kontekst begrepet brukes (Prop. 48 L (2012-2013), s. 20-21).

Formålet med utforming av rskl. §3-3c var å kunne bidra direkte til økt bevissthet rundt bærekraft i det norske næringslivet ved å integrere samfunnsansvar i styring av virksomheten. Plikten til å opplyse om hvilke etiske retningslinjer eller standarder for samfunnsansvar selskapene følger, og hvordan samfunnsansvaret følges opp internt i bedriften, kunne øke fokus hos ledelsen til både økonomiske, sosiale og miljømessige forhold i deres virksomhetsstyring (Prop. 48L (2012-2013), s. 6-7). Siden vedtaksdato i 2013 har

regnskapsloven §3-3c blitt endret flere ganger. Historisk utvikling av loven skal vi drøfte senere i kapitlet.

De mest omfattende endringene kom 1. juli 2021, som førte til at dagens bestemmelser er i samsvar med EUs regnskapsdirektiv (NFRD). Store foretak som starter regnskapsår 1. januar, må forholde seg til de nye kravene i §3-3c for første gang i rapporteringsåret 2022 (Finanstilsynet, 2022a, s.13). Den utvidede loven beskriver hva store foretak minst må inkludere i sine redegjørelser om samfunnsansvar (Regnskapsloven, 2021, §3-3c).

Ifølge paragrafens første ledd, skal store foretaks redegjørelsen omtale forhold som *«minst inkluderer miljø, sosiale forhold, arbeidsmiljø, likestilling og ikke-diskriminering, overholdelse av menneskerettigheter og bekjempelse av korrupsjon og bestikkelser»* (Regnskapsloven, 2021, §3-3 første ledd). Videre inkluderer første ledd en utvidelse av regnskapsloven §3-3c og pålegger foretak å gi annen forklarende informasjon hvor foretaket gir *«opplysninger i det omfang som er nødvendig for å forstå foretakets utvikling, resultat, stilling og konsekvenser av foretakets virksomhet»* (Regnskapsloven, 2021, §3-3 første ledd).

Videre i andre ledd av paragrafen stilles det krav til:

- a) *«en beskrivelse av foretakets forretningsmodell,*
- b) *en beskrivelse av foretakets retningslinjer for håndtering av forhold som nevnt i første ledd første punktum, herunder gjennomførte aktsomhetsvurderinger,*
- c) *virkninger av retningslinjene,*
- d) *de vesentlige risikoene knyttet til foretakets virksomhet som omhandler forhold som nevnt i første ledd første punktum. Der det er relevant og vesentlig, skal det opplyses om forretningsforbindelser, produkter eller tjenester som kan forventes å ha negativ påvirkning på forhold som nevnt i første ledd første punkt.*
- e) *resultatindikatorer som er relevante for foretakets virksomhet»*
(Regnskapsloven, 2021, §3-3 andre ledd).

Krav beskrevet i rskl. §3-3c andre ledd bokstav a, d og e er nye for rapporteringsåret 2022. Ifølge Finanstilsynet kan innføringen av de nye kravene øke transparens ved rapportering av klimarelaterte forhold knyttet til opplysninger om strategi, vesentlig påvirkning, risikoer, og kobling til den finansielle informasjonen (PwC, 2022). I tillegg pålegger foretakenes nye rapporteringskrav å opplyse om både foretakets påvirkning på omgivelsene og hvordan omgivelsene påvirker foretaket. Dette regnes som den største endringen i §3-3c, siden

begrepet «*det ytre miljø*» har blitt erstattet av «*miljø*». Det vil si at prinsippet om dobbel vesentlighet har blitt innført i norsk lov i takt med endringene som trådte i kraft året 2021 (PwC, 2022).

Tredje ledd understreker at dersom foretaket ikke omtaler retningslinjer for håndtering av forhold som nevnt i første ledd første punktum, skal foretaket begrunne det i sin redegjørelse. Ved behov kan store foretak velge å inkludere henvisninger og tilleggsforklaringer til størrelser som er oppført i årsregnskapet, hvor det er relevant (Regnskapsloven, 2021, §3-3c fjerde ledd). Bestemmelsen åpner opp for at noen av opplysningene knyttet til fremtidig utvikling kan utelates fra bærekraftsrapportering dersom styret mener at offentliggjøringen kan føre til skade for foretakets forretningsmessige situasjon. Likevel begrenses omfanget av informasjonen som kan utelates, slik at utelatelsen ikke hindrer «*en rimelig og balansert forståelse av foretakets utvikling, resultat, stilling og konsekvenser av dets virksomhet*» (Regnskapsloven, 2021, §3-3c femte ledd).

Dagens lovkrav åpner opp for at store foretak utarbeider sine bærekraftsrapporter i samsvar med et rammeverk fastsatt enten i Norge eller internasjonalt. I et slikt tilfelle må foretak opplyse om hvilket rammeverk som er benyttet (Regnskapsloven, 2021, §3-3c sjette ledd). Når det gjelder plassering av redegjørelse om samfunnsansvar, kan foretak plassere den enten i sin årsrapport eller annet offentlig dokument. Hvis redegjørelsen plasseres i et annet dokument, er det krav om at foretaket publiserer dokumentet senest samtidig med avgivelse av årsberetningen og henviser til redegjørelsen i sin årsberetning (Regnskapsloven, 2021, §3-3c åttende ledd).

I 2023 ble det lagt til krav for foretak som nevnt i direktiv (EU) 2013/34 artikkel 19a og 29a. Ifølge regnskapsloven §3-3c tiende ledd skal foretakene som rammes av bestemmelsen gi informasjon som beskrevet i artikkel 8 i taksonomiforordningen. Ifølge Finanstilsynet innebærer overnevnte endringene imidlertid ikke at artikkel 8 får anvendelse i regnskapsåret 2022. Til tross for dette kan foretak velge å følge de nye rapporteringspliktene på frivillig basis allerede i kommende rapporter (Finanstilsynet, 2022a, s.14).

For å få dypere forståelse for hva kravene i loven innebærer, vil vi videre se nærmere på alle dimensjonene i rskl. §3-3c første ledd, herunder miljø, sosiale forhold, arbeidsmiljø, likestilling og ikke-diskriminering, overholdelse av menneskerettigheter og bekjempelse av

korruptsjon og bestikkelser. Selv om loven ikke definerer hva som ligger i hver av dimensjonene, ligger det noen føringer i forarbeidene til §3-3c på hvordan hvert av punktene skal forstås.

3.1.1. Miljø

I dag står foretak for store utslipp av både klimagasser og miljøgifter (Ditlev-Simonsen, 2014, s. 192). I forbindelse med dette, bør store foretak ha fokus på økt miljømessig ansvarlighet og bidra til utvikling og spredning av miljøvennlig teknologi. Forarbeidene presiserer at selskapene må iverksette «føre-var»-tilnærming til miljøutfordringer (Prop. 48 L (2012-2013), s.10). Slik tilnærming handler om vurdering av betydningen av usikkerheten rundt de framtidige konsekvensene av miljøendringer (Aslaksen & Brekke, 2012, s. 42-43).

Det har blitt foreslått ulike formuleringer av «føre-var»-prinsippet. Den svake tilnærmingen ble formulert i Rioerklæringen i 1992, mens den sterke kom senere under Wingspread-konferansen i 1998. Ifølge den svake definisjonen av «føre-var»-prinsippet, skal manglende kunnskap ved beslutningstaking ikke brukes som begrunnelse for å unnlate å treffe tiltak hvor det foreligger trussel eller skade for miljøet (RioDEC, 1992). Den sterke definisjonen i motsetning til Rioerklæringen, krever i tillegg *bevis* for at det ikke foreligger skadevirkninger, samt stor sikkerhet for at beslutningene ikke forårsaker skade i fremtiden (Aslaksen & Brekke, 2012, s. 43). Det presiseres ikke enten i forarbeidene eller i regnskapsloven §3-3c om hvilken av definisjonene som skal legges til grunn ved utarbeidelsen av bærekraftsrapportering.

Det som er interessant å bemerke her er at ordlyden i §3-3c ble forandret i 2021. I den tidligere versjonen av loven var store foretak pålagt til å rapportere om *det ytre miljø*, mens dagens krav pålegger dem til å rapportere om *miljø* (Regnskapsloven, 2021, §3-3c). Det vil si at etter dagens krav må redegjørelse om samfunnsansvar inneholde opplysningene om hvordan foretaket selv blir påvirket av omgivelsene, mens den tidligere lovtekst bare innebar krav til rapportering om hvordan selskapet påvirket sine omgivelser (PwC, 2022).

3.1.2. Sosiale forhold

Hverken ved paragrafutformingen eller ved lovendringer har det vært presisert hva som ligger under begrepet «sosiale forhold». Begrepet er bredt og kan forstås ulikt siden den er

knyttet til hvordan hvert enkelt individ har det i et samfunn (FN-samarbeidet, 2021a). Ifølge FN-samarbeidet omfatter begrepet slike områder som utdanning, anstendig arbeid, likestilling, kulturelt mangfold og et godt helsetilbud. Sosiale forhold handler også om individer får oppfylt rettighetene sine i samfunnet og om de har rett og mulighet til å påvirke sitt eget liv (FN-samarbeidet, 2021a).

3.1.3. Arbeidsmiljø

Ved utformingen av paragrafen ble det presisert at store foretak skal motvirke alle former for barnearbeid, tvangsarbeid og diskriminering i forhold til ansettelse og yrke. I tillegg er rapporteringspliktige bedrifter pålagt å overholde organisasjonsfriheten og den reelle anerkjennelse av retten til kollektive forhandlinger (Prop. 48 L (2012-2013), s.10). Med kollektive forhandlinger menes «*frivillig forhandling mellom en eller flere arbeidstakere eller arbeidstakerorganisasjoner og en eller flere arbeidsgiverorganisasjoner*» (FN-samarbeidet, 2022). Den Internasjonale Arbeidsorganisasjonen (ILO) har utarbeidet rapport hvor de påpeker at kollektive forhandlinger bidrar til mindre ulikhet, mer inkludering på arbeidsplasser og økt likelønn mellom kjønnene. Trygt og sikkert arbeidsmiljø er også en del av FNs bærekraftsmål og har fokus på å beskytte arbeidsrettigheter til alle, særlig arbeidstakere i usikre eller vanskelige arbeidsforhold (FN-samarbeidet, 2022).

3.1.4. Likestilling og ikke-diskriminering

Likestilling og ikke-diskrimineringsperspektivet var gjennomført i regnskapsloven §3-3c i 2020 (BDO, 2021). Likestilling dreier seg om effektiv forvaltning av samfunnets ressurser der den kompetanse og kapasitet som både menn og kvinner må benyttes fullt ut og i like stor grad. Ifølge perspektivet, skal det foreligge åpen og reell konkurranse om stillinger i næringslivet som fremmer økonomisk effektivitet og rettferdighet i samfunnet (St. meld. nr 10, (2008-2009), s. 16). I hvert stort foretak må det finnes interne retningslinjer som forbyr og motvirker diskriminering på grunnlag av rase, hudfarge, kjønn, språk, religion, politisk oppfatning (St. meld. nr. 10, (2008-2009), s. 30-31).

3.1.5. Menneskerettigheter

Forarbeidene til rskl. §3-3c tilsier at norske bedrifter skal støtte vernet om internasjonalt anerkjente menneskerettigheter. I tillegg er bedriftene ansvarlige for at driften og beslutningene ikke medvirker til menneskerettighetsbrudd (Prop. 48 L (2012-2013), s.10).

Ifølge FN-sambandet er «*menneskerettigheter rettigheter alle mennesker har, uavhengig av kjønn, alder, legning, livssyn, nasjonalitet eller hvor i verden de bor*» (FN-sambandet, u.å.). I loven er det ikke presisert hva slags menneskerettighetskonvensjoner eller menneskerettigheter norske bedrifter må ha fokus på i rapporteringen, selv om det finnes bred kunnskap om menneskerettighetene som er spesielt utsatt for krenkelser av internasjonale selskaper. Det vil si at store norske foretak må selv foreta tolkninger av innholdet i den enkelte menneskerettighet og kan velge å legge til grunn de menneskerettsstandardene de finner mest hensiktsmessige (Bayegan-Harlem, 2017, s. 119-120).

3.1.6. Bekjempelse av korrupsjon og bestikkelser

Ved lovutformingene i 2013 ble det presisert at store foretak skal stoppe alle former for korrupsjon, inkludert utpressing og bestikkelser (Prop. 48 L (2012-2013), s.10). Etter norsk lov er både korrupsjon og bestikkelser forbudt og er straffbart i henhold til straffeloven (St. meld. nr 10 (2008-2009), s. 30). Korrupsjon er et bredt begrep og kan foregå på mange ulike måter. Det er ikke bare toppledelsen som kan begå korrupsjon i organisasjonen, men også ansatte på alle nivåer. Ifølge Økokrim, særorganet i politiet for bekjempelse av økonomisk kriminalitet, utgjør korrupsjon og bestikkelser en trussel mot rettsstaten, demokratiske prosesser, menneskerettigheter og sosial rettferdighet. Rapporteringen om korrupsjon kan derfor bidra til større åpenhet rundt effektiv ressursforvaltning (Økokrim, u.å.).

3.2. Historisk utvikling av regnskapsloven §3-3c

Regnskapsloven §3-3c ble innført i 2013 og har vært i stadig utvikling siden. Grunnen til at paragrafen endres over tid er at EØS-relevante forordninger må etter EØS-avtalen gjøres til en del av norsk rett (Prop. 208 LS (2020-2021), s. 11-12). Bestemmelsen i rskl. §3-3c gjennomfører også Non-Financial Reporting Directive, heretter NFRD, artikkel 19a og 29a i norsk rett. Forventede krav om rapportering av ikke-finansiell informasjon har vært utgangspunktet for endringer i §3-3c i 2021 (Prop. 66 LS (2020-2021), s. 31).

Det opprinnelige formålet med obligatorisk kvalitativ rapportering var å øke åpenhet rundt store foretaks samfunnsansvar og å integrere det i virksomhetens styring. Dermed ble store foretak i 2013 lovpålagt å inkludere «*opplysninger om retningslinjer, prinsipper, prosedyrer og standarder foretaket benytter*» for «*å integrere menneskerettigheter, arbeidstakerrettigheter og sosiale forhold, det ytre miljø og bekjempelse av korrupsjon i sine*

forretningsstrategier, i sin daglige drift og i forholdet til sine interessenter»
(Regnskapsloven, 2013, §3-3c).

Paragrafen var uendret frem til året 2020 da krav til å rapportere om likestilling og ikke-diskriminering ble inkludert i loven (Prop. 63 LS (2018-2019), s. 117). Videre ble kravene til redegjørelsen utvidet i 2021 og de nye endringene gjennomførte Direktivet om ikke-finansiell rapportering (2014/95/EU) artikkel 19a. Ifølge artikkelen skal store foretak ta med en erklæring som inneholder opplysninger som er nødvendig for å forstå foretakets utvikling, resultat og stilling, samt virkningene av dets virksomhet og andre mer presise krav til beskrivelse av forretningsmodell, strategiene som handler om punktene i første ledd, resultat av strategiene og de vesentlige risikoene. (Prop. 66 LS (2018-2019), s. 31-32).

Den siste endringen i paragrafen trådte i kraft 1. januar 2023 og er gjennomføringen av forordning (EU) 2020/852 («taksonomiforordningen»). Den nye rskl. §3-3c tiende ledd pålegger store foretak til å gi informasjon som beskrevet i artikkel 8 i taksonomiforordningen. Vi kommer til å forklare begrepet «taksonomi» og hva det innebærer videre i kapittelet.

3.3. Kritikk av regnskapsloven §3-3c

Det følger av Den norske revisorforening at regnskapslovens krav som beskrevet i bestemmelsen 3-3c ikke kan sies å møte dagens behov for ikke-finansiell rapportering (Revisorforening, u.å.). Både EU-direktivets artikkel 29a og bestemmelsene i §3-3c inneholder ikke noen særskilte krav til bruk av rammeverk for rapporteringen som i stor grad reduserer muligheten for brukernyttig informasjon (Stenvold & Degerstrøm, 2020, p. 371).

3.4. Videre utvikling – CSRD

Bærekraftsrapporteringsdirektivet, eller Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD), er de nye utvidede EU-reguleringene til bærekraftsrapportering som ble vedtatt i 2022 og formelt publisert 16. desember 2022 (Revisorforeningen, u.å.). Direktivet anses som et av de viktigste verktøyene når det gjelder reguleringer innen bærekraftsrapporteringen. Det skal gjennomføres i norsk rett og vil innebære en utvidelse av dagens §3-3c i regnskapsloven (Finanstilsynet, 2022b, s.4).

Det nye EU-direktivet skal erstatte dagens NFRD (Non-Financial Reporting Directive) fra og med januar 2024. Ifølge direktivet skal rapporteringspliktige foretak bli pålagt å inkludere bærekraftsrapporter i sin årsberetning. I tillegg skal det forekomme utvidelse av hvilke foretak som er rapporteringspliktige. CSRD pålegger rapporteringsplikt på alle børsnoterte foretak på EUs regulerte markeder og alle store virksomheter (PwC, u.å.). Planen er lagt opp slik at direktivet vil gjennomføres trinnvis både i EU og i Norge (Revisorforeningen, 2023).

Formålet med endringene er å heve kvalitet på ikke-finansiell informasjon i bærekraftsrapporteringen slik at det blir på lik linje med finansiell. Spesielt fokus rettes mot pålitelighet og konsistens i dataene. Derfor blir rapporteringskravene mer spesifikke og omfattende, og bærekraftsrapporter skal attesteres av revisorer. Attesteringen skal i første omgang gis med moderat sikkerhet, og etter hvert med betryggende sikkerhet (PwC, u.å.).

Norske myndigheter har satt opp et ambisiøst mål når det gjelder implementeringen av direktivet i norsk rett, det vil si at implementeringen vil forekomme på samme tidspunkt som innenfor EU. Norske selskaper som treffes av de nye kravene, må da rapportere første gang i 2025 for regnskapsåret 2024. Dette gjelder alle børsnoterte foretak, bank, forsikring og kredittforetak. De nevnte foretakene må også innfri to av tre følgende krav: har minst 500 ansatte, salgsinntekter på mer enn 320 millioner kroner eller balanse på mer enn 160 millioner kroner (Revisorforeningen, 2023). Fra og med året 2025 reduseres kravet om minst 500 ansatte til 250 ansatte, det vil si at flere store foretak må forholde seg til reglene om bærekraftsrapportering enn året før (Revisorforeningen, 2023).

3.5. Taksonomiforordningen

Forordning (EU) 2019/2088, også kjent som taksonomiforordningen, ble vedtatt i EU 18. juni 2020 og ble videre gjennomført i norsk lov som et nytt krav i regnskapsloven §3-3c (Prop. 208 LS (2020-2021), s. 33). Rskl. §3-3c tiende ledd som gjelder taksonomi trådte i kraft 1. januar 2023 (Regnskapsloven, 2021, §3-3c). Hensikten med innføring av forordningen er å formulere en felles forståelse av hvilke investeringer og økonomiske aktiviteter som kan anses som bærekraftige, samt bidrar til EUs langsiktige klima- og miljømål. Det vil resultere i at bærekraftsopplysninger vil bli mer sammenliknbare på tvers av land, samt risikoen for grønnvasking vil reduseres (Prop. 208 LS (2020-2021), s. 6). I tillegg vil tilliten til slike

opplysninger øke ved innføringen av felles klassifiseringssystem av bærekraftige økonomiske aktiviteter (Prop. 208 LS (2020-2021), s. 52).

Ifølge forordningen, skal finansmarkedsdeltagere som har et finansielt produkt som markedsføres som bærekraftig, offentliggjøre informasjon om:

- *«hvordan finansmarkedsdeltagere benytter taksonomi for å vurdere om investeringene er bærekraftige;*
 - *hvilke miljømål slike investeringene bidrar til å oppnå;*
 - *andelen av underliggende investeringer som er bærekraftige etter taksonomien»*
- (Prop. 208 LS (2020-2021), s. 6).

I Artikkel 2 av forordningen er *miljømessig bærekraftig investering* definert som *«en investering som finansierer én eller flere økonomiske aktiviteter som kvalifiserer som miljømessig bærekraftige etter forordningen»*. Artikkel 3 innebærer krav til økonomiske aktiviteter som må være oppfylt for at slike aktiviteter skal kunne defineres som miljømessig bærekraftig. Taksonomiforordningen artikkel 5, 6 og 7 gir krav til informasjon og opplysningene som finansmarkedsdeltagere skal offentliggjøre etter offentliggjøringsforordningen (Prop. 208 LS (2020-2021), s. 26-27).

Taksonomien er mer omfattende og detaljert regulert enn de andre kravene i §3-3c. Siden taksonomiregelverket er gjennomført i rskl. §3-3c i 2023, som følge av lovendring med ikrafttredelse 01.01.2023, skal store foretak rapportere etter taksonomiforordningen i rapporteringsåret 2023 (Regjeringen, u.å.).

3.6. Offentliggjøringsforordningen

Forordning (EU) 2019/2088, eller offentliggjøringsforordningen, gjelder kun sektoren for finansielle tjenester og ble vedtatt 27. november 2019. I forbindelse med den økte etterspørselen etter sammenlignbar informasjon om bærekraftsinvesteringer, skal foretak i finansiell sektor som har porteføljeforvaltning som del av sin virksomhet, samt finansrådgivere bli pålagt å rapportere om hvordan hensynet til bærekraftsrisiko er integrert i risikovurderinger og investeringsrådgivning. Ifølge EU, vil det resultere i styrket investorbekyttelse og forbedring av informasjonen som formidles til investor om bærekraft (Prop. 208 LS (2020-2021), s. 6). I proposisjonen til lov om offentliggjøring av

bærekraftsinformasjon i finanssektoren og et rammeverk for bærekraftige investeringer artikkel 14, defineres begrepet *bærekraftsrisiko* som «*en miljømessig, sosial eller styringsmessig hendelse eller omstendighet som dersom den oppstår, kan få en negativ vesentlig innvirkning på investeringens verdi som angitt i sektorregelverket*» (Prop. 208 LS (2020-2021), s. 9).

Både offentliggjøringsforordningen og taksonomiforordningen har blitt implementert i norsk lovgivning i 2021 med ikrafttredelse i året 2023 (Finanstilsynet, 2022c). Lov om offentliggjøring av bærekraftsinformasjon i finanssektoren omfatter kun «*finansmarkedsdeltagere og finansrådgivere nevnt i offentliggjøringsforordningen artikkel 2(1) og 2(11) og foretak nevnt i taksonomiforordningen artikkel 8 nr. 1* (Lov om offentliggjøring av bærekraftsinformasjon i finanssektoren og et rammeverk for bærekraftige investeringer, §1, 2021). Det vil si at loven omfatter kun en del av store foretak definert i regnskapsloven §1-5.

3.7. Rammeverk

Siden bærekraftsrapporteringen kom på banen, ble det utviklet flere rammeverk for å gi referanser på hvordan en bærekraftsrapportering kan utformes. De mest brukte er FNs Global Compact og Global Reporting Initiative, heretter GRI (St.meld. nr. 10, (2008-2009), s.65-66). Frem til året 2018 kunne store foretak oppfylle krav etter regnskapsloven §3-3c ved å bruke ett av de sist nevnte initiativene. Det vil si at Finansdepartementet har fastsatt at rapportering etter rammeverkene kunne være alternative måter å oppfylle regnskapsloven §3-3c, men denne muligheten er ikke lenger gjeldende i norsk rett (Prop. 48 L (2012-2013), s. 26). Likevel brukes rammeverkene aktivt av mange foretak i Norge.

FNs Global Compact ble lansert i 1999 av daværende generalsekretær i FN, Kofi Annan og er blant de største frivillige initiativene som finnes innen bærekraftsrapportering. Global Compact inneholder ti prinsipper, som omhandler menneskerettigheter, arbeidsstandarder, miljø og anti-korrupsjon. Ifølge rammeverket bør foretakene innarbeide de ti prinsippene i sin forretningsstrategi og gjennomføre dem i sin daglige drift, samt opplyse om konkrete tiltak og resultatene relatert til de nevnte prinsippene (St.meld. nr. 10, (2008-2009), s.64-65).

GRI er et annet frivillig internasjonalt rapporteringsrammeverk som har som prinsipp at selskapene rapporterer etter den tredelte bunnlinjen, bestående av økonomiske, miljømessige

og sosiale resultater. Initiativet er den mest brukte rapporteringsstandard og inneholder 80 indikatorer for økonomiske, sosiale og miljømessige resultater (St.meld. nr. 10, (2008-2009), s.64-65). Formålet med GRI er å øke oppmerksomheten rundt bærekraftsrapportering slik at den blir like utbredt som finansiell rapportering. Elleve prinsipper gir føringer for hvilken informasjon rapportene skal inkludere, og omfatter prinsipper som bærekraft, sammenlignbarhet, tydelighet og pålitelighet. Innenfor hver GRI-standard finnes det en rekke retningslinjer som kan knyttes til en av dimensjonene i den tredelte bunnlinjen (Prop. 48 L (2012-2013), s.10).

3.8. Tidligere forskning vedrørende bærekraftsrapportering

Bærekraftsrapportering er en ung rapportering, men likevel finnes det en del forskning på hva som påvirker kvaliteten og innholdet på rapporteringene. Tidligere forskning danner et faglig fundament for videre analyse og derfor vil vi presentere de mest relevante undersøkelsene for å underbygge våre argumenter i analysedelen.

Etter implementering av regnskapsloven §3-3c har Olsen & Orderdalen (2014) sammenlignet årsberetninger til norske sparebanker for regnskapsårene 2012 og 2013 for å se hvilken virkning de nye kravene til redegjørelsen om samfunnsansvar har på rapporteringsinnhold. Blant annet undersøkte forskere hvilke emner nevnt i rskl. §3-3c første ledd, som inkluderes i redegjørelsene før og etter at loven trådte i kraft. Forskere har utarbeidet et regelsett som definerte hvilke aktiviteter som tilhørte inn under de dimensjonene det skal redegjøres for, hvor de brukte skjønnsmessige vurderinger siden noen av aktivitetene kan falle inn under flere emner.

Resultatene viste at ingen av de utvalgte sparebankene har nevnt menneskerettigheter i rapporter fra 2012, og året etter var det kun ett selskap som redegjorde for sine retningslinjer for emnet. I 2013 har kun en tredjedel av utvalget gitt opplysninger om hvorfor de ikke har egne retningslinjer for menneskerettigheter slik rskl. §3- 3c andre ledd tilsier. Det vil si at de fleste selskapene ikke hadde nevnt eller opplyst om menneskerettigheter, samt ikke innfridd kravene i §3-3c i 2013. Det gjaldt 56% av sparebankene i 2013 og 100% i 2012. Selv om det fremdeles er over halvparten av selskapene som ikke inkluderer menneskerettigheter i redegjørelse om samfunnsansvar etter at §3-3c har blitt implementert, tilpasser flere selskaper seg lovendringene i 2013. Det vil si det foreligger positiv sammenheng mellom det selskapene rapporterer og endringene i regelverket (Olsen & Orderdalen, 2014, s. 237).

Når det gjelder miljø-emnet, har det vært variasjon i hva rapportene inkluderte. Noen av selskapene inkluderte generell informasjon om at de ikke påvirker miljø, mens de andre har utarbeidet omfattende CO2-rapporter eksternt. Det har vært mye bruk av standardfraser som «*virksomheten er av en slik karakter at det ikke påvirker det ytre miljø*». 56 % av foretakene har ikke nevnt miljø i rapportene i 2012, mens i 2013 redegjorde flere av selskapene for emnet som tilsvarte cirka 36%. Bekjempelse av korrupsjon har ikke blitt rapportert av noen av selskapene i 2012, mens året etter var det kun 22 % som unnlot å nevne emnet i rapportene. Det er viktig å bemerke at arbeidstakerrettigheter og sosiale forhold-perspektivet skilte seg ut fra alle andre emnene siden alle foretakene redegjorde for emnet i 2013 og det var kun 11% som ikke nevnte dimensjonen i 2012. For å oppsummere, inkluderte foretakene flere opplysninger om emnene nevnt regnskapsloven §3-3c etter at loven hadde trådt i kraft (Olsen & Orderdalen, 2014, s. 238-239).

I tidligere forskning fra 2013, som var gjennomført av Erhvervsstyrelsen i Danmark, viste det seg at flere selskaper har forbedret innholdet og konsistensen i rapportering etter at det har blitt innført obligatorisk krav om å rapportere om samfunnsansvar. Funnene indikerte at rapporter inkluderte flere emner, og flere bedrifter bruker økende grad av internasjonale standarder som grunnlag for deres arbeid med rapportering om samfunnsansvar. Samtidig har lovkravet bidratt til at store ikke-noterte foretak begynner å nærme seg de børsnoterte selskapers nivå på kvalitet i rapporteringen (Erhvervs- og Selskabsstyrelsen, 2013, s. 6-8).

I 2022 gjennomførte Finanstilsynet en undersøkelse hvor formålet var å evaluere utvalgte noterte foretak sin rapportering av klimarelaterte forhold i årsrapporten for 2021. Resultatene indikerte at flere av foretakene som har gitt informasjon om klimarelaterte forhold i årsregnskapene, presenterer opplysninger som er mangelfulle. Mange av disse undersøkte selskapene har redegjort for overordnede strategiske klimarelaterte mål uten å legge ved plan på hvordan de målene kan oppnås (Finanstilsynet, 2022b, s.6-7). Foretakene legger stor vekt på å omtale klimamuligheter og grønne virksomhetsområder, men opplyser ikke om at denne virksomheten utgjør en liten del av foretakets totale virksomhet. Klimarisiko er også omtalt på generell basis og Finanstilsynet vurderer opplysningene som mangelfulle (Finanstilsynet, 2022b, s.6-7). Det har også vært foretatt vurdering i forhold til konsistens og sammenheng mellom regnskapet og opplysningene som gis om klimarelaterte forhold utenfor regnskapet. Funnene viste at selskapene ikke gir tilstrekkelig opplysninger for å sørge for konsistens og

sammenheng mellom nedskrivningsvurderingen og informasjon om klimarelaterte forhold i årsberetningen (Finanstilsynet, 2022b, s. 26-27).

Til tross for at rapportering om bærekraft har hatt økende fokus i de siste årene, er litteraturen på bærekraft fortsatt i en utviklingsfase (Boiral et al., 2019, s. 310). Per i dag finnes det ikke noe forskning på hvordan de nye kravene i regnskapsloven §3-3c, som ble innført i 2021 i norsk lovgiving, har påvirket innholdet på bærekraftsrapporter. På bakgrunn av overnevnte tidligere forskning, ønsker vi å belyse hvordan store foretak har forholdt seg til de nye kravene i §3-3c, samt undersøke revisor sin oppfatning av spørsmålet.

Kapittel 4. Revisors oppgaver og plikter ved vurdering av redegjørelse om samfunnsansvar

Revisjonsteori står sentralt i oppgaven siden problemstillingen handler om revisors vurdering av redegjørelse om samfunnsansvar. I Kapittel 2 redegjorde vi for hva revisjon er og de overordnede prinsippene ved gjennomførelse av lovfestet revisjon. Formålet med dette kapittelet er å presentere revisors oppgaver og plikter i forbindelse med kontroll av bærekraftsrapportering. Den første delen belyser dagens lovkrav revisor er underlagt ved kontrollen av ikke-finansiell informasjon, herunder revisorloven §9-7 andre ledd bokstav f og g og ISA 720. Vi presenterer hvilket verktøy som er tilgjengelig for bruk ved kontroll av redegjørelse om samfunnsansvar og hvordan revisor skal håndtere eventuelle vesentlige feil eller mangler i rapportene.

4.1. Krav til å uttale seg om redegjørelse om samfunnsansvar iht.

revisorloven §9-7

Revisorloven §9-7 første ledd inneholder overordnede formkrav til revisjonsberetningen og pålegger revisor å kommunisere resultatene av revisjon ved å avgi revisjonsberetning.

Revisors oppgaver og plikter knyttet til vurdering av årsberetningen, samt rapportering om samfunnsansvar, er også regulert i revisorloven §9-7 andre ledd bokstav f og g:

I revisjonsberetningen skal revisor:

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

g. basert på kunnskapen opparbeidet gjennom revisjonen av årsregnskapet angi om det er avdekket vesentlig feilinformasjon i årsberetningen og opplyse om arten av slik feilinformasjon» (Revisorloven, 2020, §9-7 andre ledd).

I samme bestemmelsen tredje ledd fremgår det at annet ledd bokstav f og g gjelder på samme måte for opplysninger i bærekraftsrapporter som er publisert separat og henvist til i årsberetningen i henhold til regnskapsloven §3-3c, jf. revisorloven §9-7 tredje ledd. Ifølge lovkommentarer til bestemmelsen, inneholder dagens lovkrav angående vurdering av redegjørelsen om samfunnsansvar «en utvidelse sammenlignet med forrige revisorlov ettersom revisor nå skal uttale seg om hvorvidt alle opplysninger i rapporten er konsistente

med årsregnskapet og i samsvar med gjeldende lovkrav» (Kjelløkken et al., 2021, s. 276).

Det vil si at revisors uttalelse ikke er avgrenset kun til de opplysninger som minst må gis etter regnskapsloven §3-3c og konsistens-, lovlighets- og feilinformasjonsvurdering må foretas for *alle opplysningene* i redegjørelsen. Om revisor avdekker vesentlig feilinformasjon i redegjørelsen om samfunnsansvar, må det opplyses om arten av slik feilinformasjon (Kjelløkken et al., 2021, 276).

«Basert på kunnskapen opparbeidet gjennom revisjonen» innebærer revisors uttalelse på bakgrunn av arbeidet med revisjonen av regnskapet, det vil si at revisor ikke foretar revisjon av årsberetningen. Det presiseres at uttalelsene om årsberetningen og redegjørelsen om samfunnsansvar skal være basert på arbeidet med revisjonen av årsregnskapet (NOU 2017: 15, s. 152). Iht. ISA 720 *Revisors oppgaver og plikter vedrørende «øvrig informasjon»*, ansees redegjørelsen om samfunnsansvar som *øvrig informasjon*, som igjen ikke forplikter revisor til å foreta kontroller rettet mot riktigheten av informasjonen (Kjelløkken et al., 2021, s. 276).

4.1.1. Historisk utvikling av revisorloven §9-7

Den gjeldende revisorloven trådte i kraft 1. januar 2021 og bestemmelsen som regulerer revisors uttalelse i form av revisjonsberetningen har blitt endret. Revisorloven §9-7 erstattet tidligere §5-6 og inneholder noen endringer i kravene når det gjelder revisors uttalelse om årsberetningen og samfunnsansvarsrapportering. Ifølge forarbeidene til revl. §9-7, begrenset den tidligere revisorloven §5-6 revisor til å uttale seg om opplysninger i årsberetningen om årsregnskapet, forutsetningen om fortsatt drift og forslaget til anvendelse av overskuddet eller dekning av tap. Dermed var paragrafen ikke i tråd med revisjonsdirektivet som inneholdt krav til uttalelse om alle opplysningene i årsberetningen er konsistent med regnskapet, samt om årsberetningen er utarbeidet i tråd med lover og forskrifter (Kjelløkken et al., 2021, s. 276). Etter dagens krav, skal revisor uttale seg om at alle opplysningene i årsberetningen, herunder redegjørelse om samfunnsansvar, er konsistent med regnskapet og om årsberetningen inneholder de opplysninger som skal gis i henhold til gjeldende lovkrav. Det vil si at revisor er pålagt å kontrollere og uttale seg om alle opplysningene i redegjørelse, og ikke begrense sin vurdering til regnskapsloven §3-3c (Revisorloven, 2020, §9-7).

Etter den tidligere revl. §5-6 og dagens gjeldende lovkrav skulle revisor uttale seg om ikke-finansielle forhold, herunder redegjørelse om samfunnsansvar, når det gjelder lovlighet og konsistenssjekk. Det er presisert i lovkommentarer til §9-7 at omfanget av vurdering vedrørende konsistens og fullstendighet av innholdet i redegjørelsene innebærer ingen materiell endring fra forrige lov. Det vil si at ISA 720 er lagt til grunn for vurderingen i begge lovene og redegjørelse om samfunnsansvar anses fortsatt som øvrig informasjon (Kjelløkken et al., 2021, s. 276).

4.1.2. Øvrig informasjon ISA 720

Både opplysningene gitt i årsberetningen og redegjørelse om samfunnsansvar er ikke-finansiell informasjon, i motsetning til årsregnskapet som regnes som finansiell. Både gjeldende revisorlov og revisjonsstandardene stiller ulike krav til revisjon av finansiell rapportering som finnes i årsregnskapet og annen informasjon oppgitt i årsberetningen.

ISA 720 inneholder krav til hvordan øvrig informasjon i en årsrapport skal kontrolleres og inneholder oppgaver og plikter vedrørende vurderingen av opplysninger i årsberetningen (ISA 720, punkt 1). ISA-en krever at revisor leser og vurderer opplysninger i årsberetningen. Dersom noe tyder på at slike opplysninger *«i vesentlig grad er i strid med regnskapet eller kunnskapen som revisor har opparbeidet seg under revisjonen»*, er revisor pålagt å rapportere slik vesentlig feilinformasjon til regnskapsbrukere (ISA 720, pkt. 3). Videre i punkt 8 av ISA-en presiseres det at kravene pålegger ikke revisor noen plikt til å oppnå noe grad av sikkerhet for øvrig informasjon.

ISA 720 inneholder noen viktige begreper vi vil understreke i oppgaven. Ifølge standarden, er *øvrig informasjon «finansiell eller ikke-finansiell informasjon (annet enn regnskapet og den tilhørende revisjonsberetningen) som er inkludert i en enhets årsrapport»* (ISA 720, pkt. 12(c)). I tillegg presiseres det i veiledningspunkt A5 at bærekraftsrapporter ikke anses som øvrig informasjon innenfor rammen av ISA 720. Det vil si at ifølge lovkommentarer til revl. §9-7 går revisorloven utover pliktene beskrevet i ISA 720, siden loven pålegger revisor å foreta vurderinger av bærekraftsrapporter iht. 720, inkludert tilfeller da slike rapporter er gitt separat (Kjelløkken et al., 2021, s. 276).

ISA 720 gir også definisjon av *feilinformasjon i «øvrige informasjon»* som det som er «uriktig uttrykt eller på annet vis villedende, herunder fordi den utelater eller tilslører informasjon som er nødvendig for å sikre riktig forståelse av et forhold som det opplyses om i «øvrige informasjon» (ISA 720, pkt. 12(b)). ISA-en inkluderer også føringer vedrørende revisors oppgaver og plikter når det foreligger en vesentlig inkonsistens i «øvrige informasjon», tilsynelatende vesentlig feilinformasjon eller annen vesentlig feilinformasjon, samt krav til rapportering av slike forhold som vi omtaler videre i oppgaven i underkapittelet «Revisjonsberetning» (ISA 720, pkt. 16-25).

En av revisors hovedoppgaver er å indentifisere om det foreligger vesentlige uoverensstemmelser mellom regnskapet og «øvrige informasjon» (ISA 720, pkt. 11).

Revisorforeningen gir et eksempel på forhold som kan tyde på slikt tilfelle: et selskap kan ha foretatt og inkludert en scenarioanalyse som viser fremtidige effekter av klimaendringer hvor resultatene indikerer at disse klimaendringene vil påvirke enhetens aktiviteter vesentlig. Hvis selskapet velger å inkludere slik informasjon i sin bærekraftsrapport, må finansiell informasjon i regnskapet gjenspeile dette mulige fremtidige forholdet tilstrekkelig. Hvis selskapet ikke gjenspeiler det i regnskapet, kan det indikere vesentlig feilinformasjon i regnskapet eller vesentlig feil i øvrige informasjon (Revisorforeningen, u.å).

4.1.3. Revisorforeningens sjekklister for årsberetning

For å standardisere kontrollene rettet mot øvrige informasjon, har Den Norske Revisorforening utarbeidet sjekklisten «*Årsberetningskrav – mellomstore og store foretak*» som inneholder punktene revisor kan følge ved gjennomlesing og vurdering av årsberetningen og redegjørelsen om samfunnsansvar. Sjekklisten består av veiledningene revisor kan basere sin vurdering på, samt henvisninger til lovhjemmelen som var brukt for å utarbeide sjekklisten. Kontrollen ved bruk av sjekklisten bør være basert på kunnskapen opparbeidet gjennom revisjonen av årsregnskapet (Regnskapsloven, 2020, §9-7). Del 24 i sjekklisten inkluderer alle kontrollpunktene som gjelder redegjørelse om samfunnsansvar og består av ti spørsmål som gjenspeiler innhold og kravene i rskl. §3-3c. Sjekklisten er lagt ved i Vedlegg 1.

Siden sjekklisten kan være hjelpemiddel i vurderingen av redegjørelse om samfunnsansvar, står den sentralt i vår oppgave. Videre i oppgaven vil vi undersøke i dybdeintervju om revisorer i de ulike revisjonsselskapene bruker sjekklisten ved konsistens, lovlighets- og

vesentlig feilinformasjonskontroller i redegjørelsen. Vi vil også finne ut om konklusjonen i årsberetningen baseres kun på de besvarte spørsmålene i sjekklisten eller om revisorer foretar flere kontroller ved vurderingen.

4.2. Revisjonsberetning

Formålet med lovfestet revisjon er å øke brukernes tillit til regnskapet (ISA 200, pkt. 3). For å oppnå dette kommuniserer revisor sin konklusjon om årsregnskapets og årsberetningens innhold ved å utstede revisjonsberetning. Den adresseres til eiere av selskapet, men formidler også informasjon til alle regnskapsbrukere og ligger offentlig tilgjengelige for alle interessegrupper. Revisjonsberetnings formål og kvav til innholdet er regulert i norsk lovgiving i revisorloven §9-7 og i de internasjonale revisjonsstandardene 700/05/06.

Det kommer frem av ISA 700 *Konklusjon og rapportering om regnskaper* pkt. 10 at revisor skal danne seg en mening om hvorvidt regnskapet i det alt vesentlige er utarbeidet i samsvar med det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering (ISA 700, pkt. 10). For å danne meningen må revisor, basert på innhentet tilstrekkelig hensiktsmessig revisjonsbevis, konkludere om hvorvidt revisor har oppnådd betryggende sikkerhet for at regnskapet totalt sett ikke inneholder vesentlig feilinformasjon, verken som følge av misligheter eller feil (ISA 700, pkt. 11). Med betryggende sikkerhet menes høy sikkerhet som typisk tilsvarer 95% (ISA 200, punkt 13 bokstav m). Revisjonsbevis er informasjon som innhentes av revisor i løpet av revisjonen for å danne mening om det kan oppnås betryggende sikkerhet for regnskapet. Både kvantiteten og kvalitet av informasjonen avhenger av revisors vurdering av risikoene for vesentlig feilinformasjon (ISA 200, punkt 13 bokstav b).

Begrepet vesentlig feilinformasjon er et av de mest sentrale aspektene i revisjonen. Ifølge ISA 200, anses feilinformasjon å være vesentlig dersom den kan forventes å påvirke de økonomiske beslutningene som fattes av brukerne på grunnlag av regnskapet (ISA 200, pkt. 6). Men selve begrepet feilinformasjon er forskjellige for finansiell informasjon i regnskapet og «øvrige informasjon» i årsberetningen. Det fremgår av ISA 200 pkt. 13 bokstav (i) at feilinformasjon i regnskapet er en forskjell mellom beløpet, klassifiseringen, presentasjonen eller tilleggsopplysningene som gjelder en regnskapspost. I motsetning til feilinformasjon i regnskapet foreligger det slik informasjon i «øvrige informasjon» når *«den er uriktig uttrykt eller på annet vis villedende (herunder fordi den utelater eller tilslører informasjon som er*

nødvendig for å sikre riktig forståelse av et forhold som det opplyses om i «øvrige informasjon»» (ISA 720, pkt. 12(b)). Hvis revisor konkluderer med at regnskapet inneholder vesentlig feilinformasjon enten i regnskapet totalt sett eller i årsberetningen, er revisor pålagt å rapportere det ved å utstede skriftlig uttalelse, det vil si revisjonsberetning, jf. (Revisorloven, 2020, §9-7). I vår oppgave skal vi fokusere på feilinformasjon definert i ISA 720, siden redegjørelse om samfunnsansvar faller innen begrepet «øvrige informasjon».

Revisjonsberetning består av flere avsnitt som har ulike formål. Avsnitt «Revisors konklusjon» gjelder årsregnskapet og revisor gir uttrykk for om det har vært oppnådd betryggende sikkerhet, og følgelig om årsregnskapet oppfyller gjeldende lovkrav, gir et rettviseende bilde og i samsvar med det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering (ISA 700, pkt. 25). Avsnitt «Øvrige informasjon» omfatter informasjon i årsrapporten bortsett fra årsregnskapet, samt redegjørelse om samfunnsansvar. I dette avsnittet rapporterer revisor i samsvar med ISA 720 (ISA 700, pkt. 32). Her rapporteres det om konsistens, lovlighet og om annen informasjon enn årsregnskapet inneholder vesentlig feilinformasjon (ISA 720, pkt. 21-25). Avsnittet innebærer beskrivelse av revisors oppgaver og plikter når det gjelder vurdering av øvrige informasjon, samt konklusjonen om årsberetningen.

4.2.1. Umodifisert konklusjon

ISA 700 skiller mellom modifisert og umodifisert konklusjon. Ettersom revisor konkluderer med at regnskapet i det alt vesentlige er utarbeidet i samsvar med det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering, utsteder revisor umodifisert konklusjon for årsregnskapet (ISA 700, pkt. 7 bokstav c). For årsberetningen utsteder revisor normalberetning når revisor *«har innhentet all «øvrige informasjon» før datoen for revisjonsberetningen og har ikke identifisert vesentlig feilinformasjon i «øvrige informasjon» (DnR Kompetanse & Revisorforeningen, 2023, s.3).*

Eksempel på umodifisert avsnitt «øvrige informasjon» kan man finne i eksempel N-8:

Styret og daglig leder (ledelsen) er ansvarlige for informasjonen i årsberetningen [og annen øvrige informasjon som er publisert sammen med årsregnskapet]. [Øvrige informasjon omfatter XXX]. Vår konklusjon om årsregnskapet ovenfor dekker [verken/ikke] informasjonen i årsberetningen [eller annen øvrige informasjon].

I forbindelse med revisjonen av årsregnskapet er det vår oppgave å lese årsberetningen [og annen øvrig informasjon]. Formålet er å vurdere hvorvidt det foreligger vesentlig inkonsistens mellom årsberetningen, [annen øvrig informasjon] og årsregnskapet og den kunnskap vi har opparbeidet oss under revisjonen av årsregnskapet, eller hvorvidt informasjon i årsberetningen [og annen øvrig informasjon] ellers fremstår som vesentlig feil. Vi har plikt til å rapportere dersom årsberetningen [eller annen øvrig informasjon] fremstår som vesentlig feil. Vi har ingenting å rapportere i så henseende.

Basert på kunnskapen vi har opparbeidet oss i revisjonen, mener vi at årsberetningen

- er konsistent med årsregnskapet og*
- inneholder de opplysninger som skal gis i henhold til gjeldende lovkrav.*

Vår uttalelse om årsberetningen gjelder tilsvarende for redegjørelser om foretaksstyring og samfunnsansvar [og for rapportering om betalinger til myndigheter m.v] (DnR Kompetanse & Revisorforeningen, 2023, s.20).

4.2.2. Modifisert konklusjon

Dersom revisor konkluderer med at øvrig informasjon inneholder vesentlig uoverensstemmelse med årsregnskapet eller annen feilinformasjon, er revisor pålagt å modifisere konklusjonen. Ifølge ISA 700, finnes det tre forskjellige former for modifikasjoner, herunder konklusjon med forbehold, negativ konklusjon eller at revisor ikke kan uttale seg om regnskapet (ISA 700, pkt. 17).

Modifikasjon på grunn av vesentlig feilinformasjon i årsberetningen eller redegjørelse om samfunnsansvar iht. rskl. §3-3c, inkluderes i avsnitt «øvrig informasjon» i form av forbehold (ISA 720, pkt. 22, 23). DnR Kompetanse og Revisorforeningens eksempelsamling gir flere eksempler på modifisert konklusjon av revisjonsberetningen i form av forbehold, men ingen av de er direkte i forbindelse med at et stort foretak ikke oppfyller kravene i §3-3c. Likevel, kan vi se på noen eksempler på modifisering av avsnittet «Øvrig informasjon» i sammenheng med redegjørelsen om samfunnsansvar. Eksempel M-10 handler om manglende opplysninger vedrørende fortsatt drift:

«I forbindelse med revisjonen av årsregnskapet er det vår oppgave å lese årsberetningen [og annen øvrig informasjon]. Formålet er å vurdere hvorvidt det

foreligger vesentlig inkonsistens mellom årsberetningen [, annen øvrig informasjon] og årsregnskapet og den kunnskap vi har opparbeidet oss under revisjonen av årsregnskapet, eller hvorvidt informasjon i årsberetningen [og annen øvrig informasjon] ellers fremstår som vesentlig feil. Vi har plikt til å rapportere dersom årsberetningen [eller annen øvrig informasjon] fremstår som vesentlig feil. Som beskrevet nedenfor har vi konkludert med at årsberetningen inneholder slik vesentlig feilinformasjon.

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

Basert på kunnskapen vi har opparbeidet oss i revisjonen, mener vi at årsberetningen, med unntak av forholdet beskrevet i avsnittet over,

- er konsistent med årsregnskapet og*
- inneholder de opplysninger som skal gis i henhold til gjeldende lovkrav»»*

(DnR Kompetanse & Revisorforeningen, 2023, s.64).

Slik det fremgår av eksemplet, kan revisor modifisere avsnitt «Øvrig informasjon» som handler om årsberetningen selv om konklusjonen om årsregnskapet totalt sett er umodifisert.

Det er viktig å presisere hvorfor konklusjon om at revisor ikke kan uttale seg om regnskapet og negativ konklusjon *ikke passer* når revisor uttaler seg om hvorvidt store foretaks bærekraftsrapportering inneholder vesentlig feilinformasjon eller om den er konsistent med årsregnskapet. Ifølge ISA 705, basert på innhentet tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis, skal revisor utstede negativ konklusjon om årsregnskapet dersom den inneholder feil eller mangler som etter revisors vurdering er vesentlig og gjennomgripende for årsregnskapet (ISA 705, pkt. 8). Men for «øvrig informasjon» i årsberetningen er det ikke krav til å innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis, og som følge av det, kan negativ konklusjon ikke utstedes (NOU 2017: 15, s. 152). Det samme gjelder konklusjon om at revisor ikke kan uttale seg om regnskapet.

4.3. Attestasjon av bærekraftsrapportering

Oppmerksomheten rundt bærekraftsrapportering øker stadig, og det resulterer i at flere store foretak frivillig velger å attestere sine bærekraftsrapporter (Alsahali & Malagueno, 2021, s. 627). Dette utgjør da et attestasjonsoppdrag for revisor, hvor vedkommende vurderer hvorvidt påstand om saksforholdet er i samsvar med identifiserte kriterier (Stenvold & Degerstrøm, 2020, p. 380). Den internasjonale revisjonsstandarden ISAE 3000 *Attestasjonsoppdrag som ikke er revisjon eller forenklet revisorkontroll av historisk finansiell informasjon* benyttes som rammeverk for revisjonsarbeidet rettet mot redegjørelse om samfunnsansvar både i Norge og internasjonalt. Ifølge Jagd (2015) hadde 32 % av verdens 50 største selskap attestasjon av bærekraftsrapportering iht. ISAE 3000. Slik attestasjon innebærer at revisor utsteder separat beretning med konklusjon med høy eller moderat sikkerhet (Stenvold & Degerstrøm, 2020, p. 380-381). Formålet med attestasjonen er å øke graden av tillit hos de tiltenkte brukerne (ISAE 3000, punkt 12 (a)).

Revisjonsinnsats vil avhenge av hvilken grad av sikkerhet revisor vil oppnå. Desto høyere sikkerhet, desto mer innsats og handlinger må revisor foreta for å oppnå ønsket grad av sikkerhet (ISAE 3000, punkt 12 (a) (i)). For attestasjon av bærekraftsrapporteringen, er moderat sikkerhet mer utbredd. Når revisor gir uttrykk for moderat sikkerhet, utstedes det såkalt konklusjon med negativ form hvor det uttrykkes hvorvidt revisor er blitt oppmerksom på ett eller flere forhold som indikerer at påstander eller informasjon som attesteres inneholder vesentlig feilinformasjon (ISAE 3000, punkt 69 (l) (iii)). For å oppnå dette er revisor underlagt å innhente tilstrekkelig hensiktsmessig revisjonsbevis som går utover de obligatoriske handlingene rettet mot øvrig informasjon beskrevet i ISA 720.

4.4. CSRD og nye krav til revisjon av bærekraftsrapportering

CSRD-direktivet som har blitt vedtatt og publisert på slutten av 2022, gjelder ikke kun reguleringer knyttet til innholdet i bærekraftsrapportering. Når direktivet vil bli gjennomført i norsk lovgiving, blir bærekraftsrapportering revisjonspliktig (Directive 2022/2464/EU, s. 34). Ifølge direktivet skal bærekraftsrapporter attesteres med moderat sikkerhet, men EUs langsiktige intensjon er at attestasjonen på sikt skal gis med betryggende sikkerhet (Directive 2022/2464/EU, s. 35). Verdipapirlovutvalget har fått i mandat å utrede gjennomføringen av CSRD i norsk lovgiving og det er forventet at utvalgets lovutredning vil komme i mai 2023 (Revisorforeningen, 2023).

Etter EUs nye regelverk, bør medlemsstatene sikre at statsautoriserte revisorer som ønsker å kvalifiseres for attestasjon av bærekraftsrapportering har nødvendig teoretisk kunnskap om emner som er relevante for attestasjon av bærekraftsrapportering og evnen til å anvende slik kunnskap i praksis. Derfor bør oppdragsansvarlige revisorer gjennomføre praktisk opplæring i attestasjon av bærekraftsrapportering eller i andre bærekraftsrelaterte tjenester, tatt i betraktning tidligere arbeidserfaring (Directive 2022/2464/EU, s. 37-38).

EUs bærekraftsdirektiv kritiserer nåværende regelverk som gjelder frivillig attestasjon av ikke-finansielle rapporter. Det påpekes at fraværet av påbudt attestasjon av bærekraftsrapportering, i motsetning til krav om at revisor skal utføre et lovpålagt attestasjonsoppdrag med moderat sikkerhet, truer troverdigheten til bærekraftsinformasjonen, og dermed unnlater å møte behovene til de tiltenkte brukerne av rapportene (Directive 2022/2464/EU, s. 34-35).

4.5. Tidligere forskning vedrørende virkning av revisjon på bærekraft

Per i dag finnes det lite forskning rettet mot revisors vurdering av redegjørelse om samfunnsansvar iht. revisorloven og ISA 720 både i Norge og internasjonalt. Vi vil presentere de mest relevante funnene som vil videre styrke vår analysedel.

Olsen & Orderdalen (2014) undersøkte etterlevelse av de nye rapporteringskravene for redegjørelse om samfunnsansvar da regnskapsloven §3-3c først ble gjennomført i norsk rett i 2013. Forskere rettet sin oppmerksomhet mot bærekraftsrapporter til norske sparebanker og sammenlignet rapportene for årene 2012 og 2013. Opplysningene i rapportene fra regnskapsåret 2013 har vært mangelfulle og mange av dimensjonene nevnt i rskl. §3-3c har ikke vært inkludert i rapportene. Likevel har ikke noen av revisorene bemerket forholdet i noen av revisjonsberetningene selv om revisorer på det tidspunktet var underlagt konsistens og lovlighetsjekk iht. §3-3c. For eksempel, 56 % av de undersøkte selskapene nevnte ikke menneskerettigheter i det hele tatt, mens 33 % har gitt informasjon om at de ikke hadde utarbeidet retningslinjer for det. Denne mangelfulle rapporteringen er ikke bemerket i noen av revisjonsberetningene (Olsen & Orderdalen, 2014, s. 232).

I 2018 ble det gjennomført forskning som forklarer virkning av revisors attestasjon etter ISAE 3000 på kvaliteten av bærekraftsrapporter. Ballou et al. (2018) gjennomførte en slik studie hvor resultatene indikerte at attestasjon med moderat sikkerhet hadde en positiv effekt

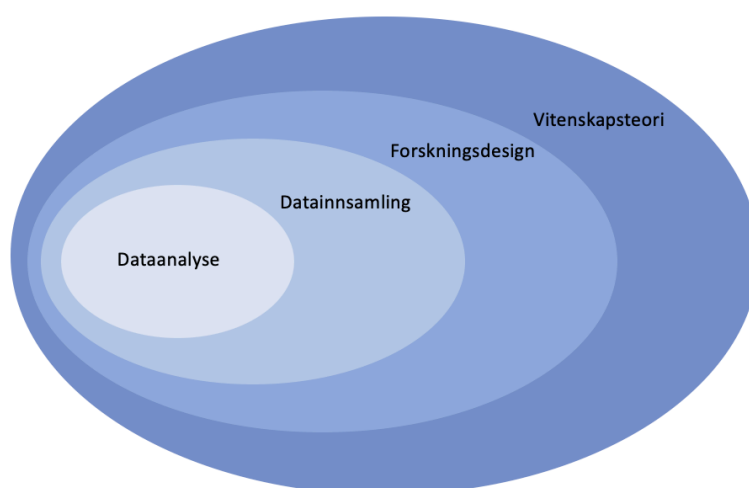
på kvaliteten av rapportene ettersom unøyaktigheter i tidligere rapporter ble identifisert, samt at forbedringer av definisjoner, omfang og metodikk ble foreslått. Dette bidro også til en større sammenlignbarhet av bærekraftsrapporter. Ifølge Ballou et al. oppnås slike kvalitetsforbedringer av rapporteringen når rapporter ble attestert av revisjonsselskaper (Ballou et al., 2018, s. 185).

Nylig forskning av Alsahali og Malagueno (2021) har vist at attestasjon av bærekraftsrapportering har hatt økende tendens globalt de siste årene og revisjonsselskaper er ledende aktører som foretar slik attestasjon (Alsahali & Malagueno, 2021, s. 627). Til tross for dette viser funnene til Michelin et al. (2015) at attestasjon av bærekraftsrapporter ikke er relatert til kvaliteten på opplysninger om bærekraft når det gjelder innhold, type og ledelsesorientering av informasjonen (Michelin et al., 2015, s. 73-75). Det samme viser forskningen til Hummel et al. (2019) hvor forskere viser til negativt forhold mellom attesterte rapporter og bærekraftsytelse, det vil si at mindre bærekraftige selskaper har tendens til å attestere bærekraftsrapportene for å styrke deres legitimitet (Hummel et al., s. 2019, s. 749). Boiral, Heras-Saizarbitoria og Brotherlon (2019) reiser et spørsmålsteget ved revisors kompetanse innen bærekraftsrapportering. Ifølge forskere er kunnskapen manglende og fører til at revisor ikke er i stand til å yte tilfredsstillende rådgivingstjenester for å forbedre rapportering (Boiral et al., 2019, s. 325).

Funn i studien av O'Dwyer (2011) indikerer at revisorer som har foretatt revisjon av finansiell rapportering, kan finne det utfordrende å omstille sin tankegang og overføre revisjonsmetodikk til å vurdere opplysninger gitt i bærekraftsrapporter (O'Dwyer, 2011, s. 1259-1260). I forbindelse med dette finner vi det interessant å undersøke hvordan revisorer som er vant til å vurdere finansiell informasjon, forholder seg til store foretaks bærekraftsrapporter i Norge, siden det finnes manglende forskning på temaet.

Kapittel 5. Metoder

Formålet med dette kapittelet er å gjennomgå den vitenskapsteoretiske tilnærmingen, hvor vi vil begrunne våre metodiske valg. Valg av metode baseres på formålet med oppgaven og vår problemstilling: *Hvordan vurderer revisor store foretaks redegjørelse om samfunnsansvar?* Det er flere elementer vi må ta hensyn til for å planlegge og gjennomføre vår forskning. Disse er oppsummert i Figur 1 nedenfor og blir videre gjennomgått i dette kapittelet.



Figur 1: Valg av forskningsmetode. Hentet fra «Akademisk skrivning for bachelor og masterstudenter» av Busch, T., 2021, s. 49

5.1. Vitenskapsteoretisk tilnærming

Det finnes flere vitenskapsteoretiske tilnærminger som forskere kan bruke for å besvare problemstillinger. De mest sentrale av dem er induktive og deduktive tilnærminger. Hvis forskere vil teste allerede eksisterende teori, kan et deduktivt perspektiv anvendes, i motsetning til et induktivt perspektiv som innebærer at forskeren beveger seg fra empiri til teori (Bougie & Sekaran, 2020, s. 21-22). Det finnes også *abduktiv tilnærming* som vi har valgt å anvende i vår oppgave. Denne tilnærmingen tar utgangspunkt i både deduktive og induktive perspektiver hvor forskeren kan bevege seg fritt mellom teori og empiri (Busch, 2021, s. 51). Reguleringen rundt bærekraft, herunder revisorloven §9-7 og ISA 720 «Øvrig informasjon», er åpen for ulike tolkninger. I tillegg har vi som mål å undersøke hvordan revisorer i ulike revisjonsselskaper vurderer redegjørelse om samfunnsansvar. Som følge av dette har vi valgt den abduktive vitenskapelige tilnærmingen.

5.2. Forskningsdesign

Forskningsdesign står sentralt i alle undersøkelser siden den kartlegger prosessen og viser hvordan problemstillingen kan besvares. Ifølge professor i organisasjon og ledelse Tor Busch (2021), påvirkes valg av forskningsmessig design av mengden på tidligere forskning, forskerens ambisjoner, og graden av validitet og reliabilitet som forskeren finner tilstrekkelig for oppgaven (Busch, 2021, s. 64). I vår oppgave forsøker vi å undersøke hvordan revisor vurderer bærekraftsrapportering for store foretak i Norge. Det har vært foretatt gjennomgang av tidligere forskning som har vist seg å være svært begrenset både i Norge og internasjonalt. I tillegg innebærer revisors vurderingsprosess utøvelse av profesjonelt skjønn som gjør problemstillingen mer kompleks (Bougie & Sekaran, 2020, s. 56). Bærekraft og revisjon er to store områder som har vært kjent hver for seg i lang tid og det er utfordrende å samle dem i en teoretisk modell. I tillegg er reguleringene rundt bærekraftsrapportering og revisors oppgaver og plikter i forbindelse med dette i stadig endring. Basert på disse faktorene legger vi til grunn *en eksplorativ tilnærming* med hensikt på å undersøke en problemstilling som ikke har fått mye oppmerksomhet fra før (Silkose et al., 2021, s. 81).

5.2.1. Kvalitativ metode

Avhengig av formålet med forskning, skilles det mellom kvalitative og kvantitative metoder. Formålet med det kvantitative forskningsdesignet er å forklare et fenomen ved å anvende statistiske metoder. Dataen blir innhentet ved bruk av strukturerte spørreundersøkelser eller hentes fra eksisterende statistikk. Siden kvantitativt design er tallfestet, kan det i de fleste tilfellene generaliseres (Bougie & Sekaran, 2020, s. 254-256). I motsetning til kvantitativt design, anvendes kvalitativ tilnærming når forskeren ønsker å gå i dybden på et felt og beskrive og analysere karaktertrekk eller kvaliteter ved virkeligheten vi omgir oss med. Kvalitativt design handler om å forstå menneskers oppfatninger og opplevelser, og fange disse i rike beskrivelser og detaljerte observasjoner. Tilnærmingen er brukt når det foreligger lite forskning rundt emnet. Kvalitativ data foreligger vanligvis i form av tekst og innhentes ved bruk av intervjuer, observasjoner eller andre metodefelt (Brottveit, 2018, s. 65-68).

I vår oppgave vil vi gå i dybden og oppnå detaljert forståelse for hvordan revisor i de ulike revisjonsselskapene vurderer store foretaks redegjørelse om samfunnsansvar, samt hvordan revisorloven §9-7 og ISA 720 «øvrige informasjon» blir fortolket og anvendt i praksis. På

bakgrunn av dette ønsker vi å legge til grunn *kvalitativ tilnærming* i oppgaven. Dette valget vil videre påvirke vår tilnærming til datainnsamling og antall informanter.

5.2.2. Datainnsamling

Når det gjelder datainnsamling, kan forsker basert på sitt forskningsspørsmål velge blant ekstensivt eller intensivt design. Ekstensivt opplegg karakteriseres av datainnsamling fra mange kilder. Intensiv datainnsamling innebærer derimot få informanter hvor temaet utdypes ved mer detaljert gjennomgang (Busch, 2021, s. 52-53). Som nevnt tidligere, ønsker vi i vår oppgave å få dypere forståelse for hvordan revisors vurdering av bærekraftsrapporter foregår og å få et helhetlig inntrykk av prosessen. Derfor blir *intensivt design* benyttet, som innebærer at vi foretar dybdeintervju med revisorer for å undersøke problemstillingen, samt dokumentanalyse av ti store foretak for å få dypere forståelse av innholdet på bærekraftsrapporter etter endringene i regnskapsloven §3-3c har trådt i kraft.

En svakhet ved intensivt opplegg er at antallet av respondenter blir begrenset. Det resulterer i at utvalget av informanter ikke alltid vil bli representativt (Busch, 2021, s. 52-53). Likevel velger vi å legge til grunn et intensivt opplegg som er vanlig for kvalitativ tilnærming.

5.2.3. Tidsperspektiv

Datainnsamlingen kan bli påvirket av tidsperspektiv. Denne masteroppgaven har begrenset tidsperspektiv som tilsvarer ett semester, det vil si at dybdeintervju vil bli foretatt i løpet av en kort periode. Dette resulterer i at datoene i oppgaven kan gi ett øyeblikksbilde på hvordan revisorer vurderer store foretaks bærekraftsrapportering som ikke kan si noe om endringer over tid. Slik tidsbegrenset datainnsamlingen kan beskrives som *tverrsnittsstudie* (Johannessen et al., 2020, s. 259).

Intervjuguiden ble utarbeidet basert på nåværende revl. §9-7 og rskl. §3-3c. Lovene blir stadig tilpasset EUs reguleringer innen bærekraft, som resulterer i at endringene i dem vil forekomme framover. Svakheten med vår undersøkelse er at når de nye reguleringene blir gjennomført i norsk lovgiving, eventuelt ved gjennomføring av bærekraftsdirektivet i Norge, blir revisors vurderingsprosess av bærekraftsrapporter tilpasset endringene. Det vil si at det kan foreligge ulike årsak-virkningssammenhenger, som for eksempel kommende nye krav til

revisors oppgaver og plikter i forbindelse med bærekraftsrapportering, som vi ikke er i stand til å undersøke på grunn av tidsbegrensninger i oppgaven.

5.3 Individuelle dybdeintervjuer

For kvalitativ eksplorerende design finnes det flere tilnærminger for datainnsamling avhengig av formålet med undersøkelsen, tilgjengelige ressurser og tidsrammer. Noen av de vanligste tilnærmingene inkluderer fokusgrupper, observasjoner og individuelle intervjuer (Silkose et al., 2021, s. 70-71). I vår kvalitative undersøkelse har vi som et mål å oppnå dypere forståelse for hvordan revisor foretar vurdering av bærekraftsrapporter i ulike revisjonsselskaper, samt hvordan revisor fortolker revisorloven §9-7 andre ledd bokstav g og f og ISA 720 «Øvrig informasjon». I tillegg vil vi undersøke om det foreligger noen forskjeller i vurderingsprosess og hva revisor omfatter som vesentlig feilinformasjon i redegjørelse om samfunnsansvar. Vi ønsker også å svare på spørsmål som handler om virkningen av den nye rskl. §3-3c på innholdet og kvalitet på redegjørelse om samfunnsansvar, sett fra revisors perspektiv. For å samle inn slik kvalitativ data har vi valgt *dybdeintervjuer* som vår datainnsamlingsmetode.

Dybdeintervjuer er en type kvalitativ forskningsmetode som brukes for å få inngående kunnskap om et bestemt tema eller problemstilling fra respondentens perspektiv, i vårt tilfelle revisorer fra ulike revisjonsselskaper som har store foretak definert i regnskapsloven §1-5 i sin kundeportefølje. Dette innebærer en-til-en samtaler mellom intervjueren og respondenten hvor formålet er å få tak i respondentens egne erfaringer og tanker om det aktuelle temaet. Dybdeintervjuer er en nyttig metode når man ønsker å forstå komplekse problemstillinger eller emner, eller når man ønsker å få innsikt i et bestemt fenomen fra respondentens perspektiv (Silkose et al., 2021, s. 70-71). Slike intervjuer kan gjennomføres med ulik grad av struktur, blant annet strukturert, semistrukturert eller ustrukturert. Vi har valgt å benytte *et semistrukturert intervju*, som innebærer utarbeidelse av alle spørsmål på forhånd for alle informanter med anledning til å stille oppfølgingsspørsmål underveis av intervjuet. Ved å benytte semistrukturert form, stiller forsker like spørsmål med samme rekkefølge til alle informanter, som skaper god sammenlignbarhet i dataene. I tillegg gir oppfølgingsspørsmål og mer fleksibel ordlyd mulighet til å få mer utdypende svar på hovedspørsmål i intervjuguiden (Silkose et al., 2021, s. 119-120).

En svakhet ved dybdeintervjuer er at det kan være tidkrevende å foreta slike intervjuer, og som følge av dette, kan det foreligge begrensninger knyttet til hvor mange respondenter som kan intervjues på denne måten. Likevel gir dybdeintervjuer mulighet for å få inngående kunnskap om et bestemt tema fra respondentens perspektiv, og kan være en nyttig tilnærming i mange forskningssammenhenger (Silkose et al., 2021, s. 119-122).

5.3.1. Valg av informanter

Valg av informanter i intervjuer avhenger av formålet med undersøkelsen og målet med å samle inn data. Det er viktig å velge informanter som kan gi innsikt i problemstillingen og som har relevant kunnskap og erfaring (Johannessen et al., 2020, s. 58-59). Problemstilling i oppgaven handler om revisjonsbransjen i Norge, og dermed består utvalget vårt av revisorer fra ulike revisjonsselskap som befinner seg i Norge. Revisorer som velges ut bør ha en viss grad av ekspertise eller erfaring innenfor det området som undersøkes. I Norge er revisorer pålagt å foreta vurdering og handlinger rettet mot bærekraftsrapporter for foretak definert i regnskapsloven §1-5. Slike store foretak er enten noterte på Oslo børs, det vil si allmennaksjeselskaper, eller andre foretak som har aksjer, andeler, grunnfondsbevis eller obligasjoner som noteres på børs, autorisert markedsplass eller tilsvarende regulert marked i utlandet (Regnskapsloven, §1-5, 2021). De fleste revisjonsselskapene som har slike kunder i sin kundeportefølje, er store revisjonsselskap; EY, PwC, Deloitte, KPMG, BDO og RSM.

For å besvare vår problemstilling er det avgjørende å velge ut revisorer som har bred kunnskap innen vurdering av bærekraftsrapportering. Derfor ble det bestemt å bruke en kombinasjon av *kriteriebasert utvelgelse* og *snøballmetoden* for å finne relevante informanter. Snøballmetoden innebærer at man starter med å identifisere noen få informanter, som har relevant kunnskap og erfaring innenfor det området som undersøkes. Disse informantene blir videre bedt om å identifisere og henvise andre potensielle informanter som også har relevant kompetanse (Johannessen et al., 2020, s. 71). Kriteriebasert utvelgelse refererer til en metode for å velge informanter basert på bestemte kriterier som er relevante for undersøkelsen eller studien. Kriteriebasert utvelgelse er valgt fordi metoden kan bidra til å sikre at utvalget av informanter er representativt for den populasjonen man ønsker å studere (Johannessen et al., 2020, s. 64).

Ved å anvende metodene, har vi har tatt kontakt med oppdragsansvarlige revisorer i revisjonsselskapene som har signert store foretaks revisjonsberetninger. Slik dokumentasjon ligger offentlig tilgjengelig, og den kan være en slags bekreftelse på at revisorer har relevante kunder i sin portefølje. I tillegg til å ta kontakt med oppdragsansvarlige revisorer, har vi også forsøkt å rekruttere relevante informanter ved å ta kontakt med ansatte i andre stillinger som til daglig jobber med ulike oppgaver knyttet til bærekraft, typisk rådgivere innen bærekraft. Selv om disse personene ikke jobber med revisjon direkte, anses de som individer som kan ha interesse for vår problemstilling og derfor kan bidra i vår forskning ved å hjelpe med rekruttering av relevante informanter.

Seks av åtte informanter i utvalget vårt er oppdragsansvarlige revisorer, herunder Informant A, B, C, D, E, F. Informant G skiller seg ut siden vedkommende har blitt anbefalt av en oppdragsansvarlig revisor vi har tatt kontakt med. Informanten har tidligere jobbet som revisor og er nå ansatt som rådgiver som jobber med attestasjon av bærekraftsrapportering. Informant G har erfaring med revisjon av børsnoterte kunder og gir nå bistand til revisorer når det gjelder konsistens-, lovlighets- og vesentlig feilinformasjonsjekk. Vi finner informanten svært interessant og vil ta vedkommende med i utvalget siden h*n fremstår som spesialist i vurdering av store foretaks bærekraftsrapportering.

Som et supplement til vår forskning har vi foretatt intervju av en ansatt i Revisorforeningen. Vi hadde som et mål å snakke med en ansatt i Revisorforeningen som har bred kunnskap innen bærekraftsrapportering, samt har innsikt i hvordan revisor bør vurdere bærekraftsrapportering. Det opprinnelige formålet med intervjuet var å styrke vårt teorigrunnlag og bidra til dypere forståelse av vurderingsprosessen av bærekraftsrapporter for å oppnå en bredere analyse og diskusjon. For Revisorforeningen kreves det at det utarbeides utfyllende svar basert på dagens rammeverk og lov. Det er tidkrevende arbeid og dessverre hadde ikke Revisorforeningen kapasitet til å utføre slik veiledning. Som alternativ løsning, tok vi kontakt med en rådgiver i Revisorforeningen som har lang erfaring med både revisjon og bærekraft. Vedkommende delte sine erfaringer og synspunkter på problemstillingen på sine vegne som har bidratt til dypere forståelse av vurderingsprosessen av bærekraftsrapporter generelt i Norge. Dette er ikke uttrykk for en fasit eller entydig svar på lovkrav og regler innen bærekraftsrapportering. Tabell 1 viser en oversikt over informanter i forskningen:

Tabell 1: Oversikt over informanter.

Informant	Arbeidssted	Stilling	Erfaring innen revisjon	Erfaring innen bærekraft
A	PWC	Partner, oppdragsansvarlig revisor	17 år	3 år
B	PWC	Partner, oppdragsansvarlig revisor	18 år	10 år
C	RSM	Partner, oppdragsansvarlig revisor	40 år	Ikke oppgitt
D	BDO	Partner, oppdragsansvarlig revisor	37 år	6 år
E	BDO	Partner, oppdragsansvarlig revisor	20 år	Ikke oppgitt
F	Deloitte	Partner, oppdragsansvarlig revisor	20 år	5 år
G	EY	Manager, rådgiver innen bærekraft	3 år	6 år
H	Revisorforeningen	Rådgiver	12 år	2 år

5.3.2. Utarbeidelse av intervjuguide til revisorer

Intervjuguide er en nøkkel for å kunne gjennomføre et semistrukturert intervju, siden alle hovedspørsmål utarbeides på forhånd og stilles i samme rekkefølge til informantene (Johannessen et al., 2020, s. 111). Intervjuguiden for revisorer er utarbeidet basert på våre tre forskningsspørsmål. Den første delen handler om hvordan revisor oppfatter begrepet bærekraft og kompetansenivået på bærekraftsrapportering blant revisorer i sitt revisjonsselskap. Her ønsker vi også å finne svar på spørsmål om hvordan revisor opplever innholdet og kvalitet på bærekraftsrapportering og om endringene i regnskapsloven §3-3c har påvirket innholdet i rapportene. Det som er interessant å finne ut, er om det foreligger noen sammenheng mellom lovendringene og hvordan selskapene rapporterer på bærekraft. Revisorer har gjennomgått bærekraftsrapporter siden 2013 og kan ha innsikt i hva som gjør at selskapene forbedrer sine rapporter og om de gjør det i forbindelse med lovendringene i rskl. §3-3c.

I den andre delen av intervjuet forsøker vi å finne svar på hvordan revisor vurderer bærekraftsrapportering for store foretak. Spørsmålene baseres på revisjonsteorier som er presentert tidligere i oppgaven, blant annet revisorloven §9-7 og ISA 720 «Øvrig informasjon». Som en del av vår problemstilling, ønsker vi å oppnå forståelse om hvordan konsistens-, lovlighets-, og vesentlig feilinformasjonskontroll av bærekraftsrapporter foregår i ulike revisjonsselskap, hvilke handlinger det innebærer og hvilke verktøy revisorer bruker for å oppnå ønsket resultat ved kontrollene. Siden vurderingsprosessen innebærer en viss del av profesjonelt skjønn, vil vi se om det foreligger noen ulikheter ved vurderingsprosessen

blant revisorer, og om vedkommende tolker loven og gjenkjenner sine oppgaver likt blant ulike revisjonsselskap. I tillegg ønsker vi å undersøke om de nye lovendringene i revisorloven §9-7 hadde virkning på revisors art og omfang av handlingene rettet mot bærekraftsrapporter og hva slags feilinformasjon som kan anses vesentlig for å avgi konklusjon med forbehold om årsberetningen.

Den tredje delen av intervjuguiden er knyttet til spørsmål om revisors oppgaver og plikter i forbindelse med gjennomføring av CSRD i norsk lovgiving. Revisorer kommer til å spille en stadig viktigere rolle i bærekraftsrapportering siden attestasjonen av slik rapportering blir obligatorisk. Derved vil vi undersøke revisors forventninger til attestasjon av informasjonen av ikke-finansiell karakter.

5.3.3. Utarbeidelse av intervjuguide til Revisorforeningen

For å utarbeide intervjuguide for en ansatt i Revisorforeningen har vi tatt utgangspunkt i intervjuguide til revisorer og omformulert spørsmålene. Intervjuet er også gjennomført i semistrukturert form med mulighet for å stille oppfølgingsspørsmål og utarbeide dypere forståelse for hvordan revisorer vurderer bærekraftsrapporter basert på erfaringen til representanten. Siden Revisorforeningen ikke hadde kapasitet til å bidra til vårt teorigrunnlag, vil vi understreke at vedkommende ikke gir uttrykk for Revisorforeningens meninger i sine uttalelser.

5.3.4. Gjennomføring av intervjuene

I vår oppgave ønsker vi å benytte lydopptak for å kunne høre intervjuet ordrett i ettertid og å sikre presis transkribering av svarene. Derved er vi pålagt å registrere prosjekt på SIKT, her under Kunnskapssektorens tjenesteleverandør, før vi kunne komme i gang med intervjuene. Dette var gjort i god tid før datainnsamlingen og var nødvendig for å sikre etterlevelsen av personvernregelverket og skaffe lovlig tilgang til informantens persondata. Prosjektet vårt ble godkjent av SIKT før vi kom i gang med datainnsamlingen.

Rekrutteringen av intervjuobjektene startet i februar siden det var viktig å samle inn data i god tid. Tidsperioden januar til mai er årsoppgjøret og det er svært mye å gjøre for de fleste revisorer i forbindelse med dette. I vårt utvalg var vi interesserte i revisorer som har store foretak i sin kundeportefølje, og har vurdert bærekraftsrapporter til slike kunder i flere år. Derfor har vi sendt e-post til 60 revisorer som har signert på revisjonsberetningen av utvalgte

store foretak. Tre revisorer hadde både mulighet og ønske til å stille opp til intervjuet, mens andre har avslått forespørsel av ulike årsaker. Tre andre revisorer klarte vi å rekruttere fra eget nettverk, mens rådgiveren innen bærekraft har vært rekruttert gjennom snøballmetoden.

Koronapandemien har drevet verden til å bli mer digitalisert (NOU 2021: 4, s. 16). Derfor har vi valgt å gjennomføre digitale intervjuer som har gitt oss mulighet til å rekruttere informanter i ulike geografiske områder i Norge. Vi har gjennomført fem digitale intervjuer av informanter som befinner seg i ulike store norske byer og tre fysiske intervjuer som er gjennomført i Agder. Ved rekrutteringen ble alle intervjuobjektene tilsendt en e-post med et skriv om formålet med masteroppgaven og informasjonen om hva deltakelsen i prosjektet innebar. I tillegg la vi ved en samtykkeerklæring som måtte signeres før vi kom i gang med intervjuet. Videre anses det som fordelaktig for prosjektet vårt at alle informantene fikk lik informasjon om oppgaven for å kunne svare mer utfyllende på spørsmålene. Derfor valgte vi å tilsende intervjuguiden til alle informantene en uke i forkant av intervjuet slik at vedkommende fikk mulighet til å bli kjent med spørsmålene om de ønsket det.

De tre fysiske intervjuene ble gjennomført på et møterom hos det aktuelle revisjonsselskapet. Dette bidro til å skape mer naturlig setting for informantene (Jacobsen, 2015, s. 152). Alle andre intervjuer ble gjennomført via Zoom. I oppgaven ble alle møtene i Zoom passordbeskyttet som UiA sine retningslinjer tilsier. Før intervjuet startet fikk informantene signert samtykkeerklæring og ble informert om deres rettigheter som gjelder personvern og bruk av personlige opplysningene. Informantene ble videre opplyst om at deltakelsen i prosjektet innebar at alle deltakerne ville bli anonymisert i masteroppgaven.

Før vi kom i gang med intervjuene, ble alle informantene spurt om vi kunne benytte diktafon under intervjuet. Alle respondentene godtok dette som bidro til at vi kunne ha mer åpen dialog med informantene uten å måtte notere alle svar fortløpende. Diktafonen var lånt av UiA-biblioteket som personvernlovgivningen tilsier. Alle informantene fikk tildelt alle spørsmål på papir eller skjerm for å forhindre eventuelle misforståelser knyttet til intervjuguiden. Det er viktig å understreke at diktafonen ikke ble benyttet da informantene introduserte seg selv av hensyn til vedkommendes anonymitet i oppgaven.

Det ble først anslått at intervjuet ville ta cirka 60 minutter, men underveis i datainnsamlingen viste det seg at det tar i snitt 45 minutter å besvare alle tre delene i intervjuet samt

refleksjoner på slutten av intervjuet. Alle informantene fikk anledning til å svare på alle spørsmål og reflektere åpent om temaet på slutten av intervjuet, noe som har gitt nye innspill i oppgaven.

5.3.5. Dataanalyse

For å overføre lydfilen fra muntlig til skriftlig form har transkribering blitt gjennomført etter hvert intervju. Det har vært avgjørende å foreta transkribering i kort tid etter intervjuet for å redusere risiko for feilfortolkning av intervjuinnholdet (Brottveit, 2018, s. 65-68). For å sikre informantens anonymitet ble det videre tildelt en bokstav til hver intervjudeltaker. Kjønn blir også sensurert i oppgaven, det vil si at det benyttes h*n fremfor han eller hun.

5.3.6. Systematisk meningskategorisering

Det finnes flere analysemetoder som kan være hensiktsmessig å benytte i kvalitativ forskning, blant annet en narrativ analyse og systematisk meningskategorisering (Busch, 2021, s.24, 60). En narrativ tilnærming innebærer undersøkelse av hvordan fortellingen er strukturert og brukes av forskere når de er interesserte i å analysere lengre fortellinger og historier. I motsetning benyttes systematisk meningskategorisering når forskere ønsker å organisere dataene på en måte som gjør det enklere å analysere og trekke ut meningsfulle funn. Metoden går ut på å systematisk gå gjennom teksten eller datamaterialet og identifisere alle de meningsbærende enhetene som finnes der (Busch, 2021, s.60). I oppgaven vil vi undersøke hvordan revisorer vurderer store foretaks bærekraftsrapporter i praksis, samt hvordan revisorer fortolker revisorloven og regnskapsloven. Siden dataene ble innhentet ved bruk av semistrukturert intervjuguide, er det avgjørende for oss å studere meningsinnholdet for å kunne trekke konklusjoner. Som følge av dette anses det hensiktsmessig å benytte *systematisk meningskategorisering* i oppgaven.

Systematisk meningskategorisering består av flere hovedsteg. Det første steget har fokus på å danne helhetsinntrykk og sammenfatning av meningsinnholdet. Her er vi interessert i å danne en overordnet oppfatning av innholdet i teksten som kan oppnås ved gjennomlesing av transkriberingen. Oppfatningen som dannes i dette steget kan endres ved gjennomføring av de andre stegene i analysen. Formålet er å identifisere de mest sentrale temaene eller budskapene for å kunne videre sortere ut informasjonen som er irrelevant for å besvare våre forskningsspørsmål (Johannessen et al., 2020, s. 174).

Det neste steget innebærer indentifisering av meningsbaserte enheter ved hjelp av koding. Koding er den sentrale delen av analysen som hjelper å bearbeide og organisere den relevante dataen for å gjøre den mer sammenlignbar (Johannessen et al., 2020, s. 175-176). I oppgaven benytter vi semistrukturert intervjuguide som består av en rekke spørsmål. I analyseprosessen ønsker vi derfor å bruke spørsmålene som utgangspunkt i kodingsprosessen. Dette innebærer at vi samler først alle besvarelsene på ett spørsmål i et separat dokument for å kunne videre kategorisere data etter våre tre forskningsspørsmål.

Kondensering er den tredje fasen i analysen hvor vi vil slå sammen ulike koder. Metoden hjelper å redusere mengden informasjon i en tekst, samtidig som man beholder det essensielle meningsinnholdet (Johannessen et. al., 2020, s. 177). Kondensering er nødvendig fordi noen av spørsmålene må sees i sammenheng for å kunne trekke ut de meningsbærende delene av innholdet. I tillegg har informantene noen ganger svart utfyllende på spørsmål med informasjon som hører til et annet spørsmål i intervjuguiden.

Den avsluttende fasen i analysen er sammenfatning hvor vi ønsker å indentifisere mønstre og sammenhenger i dataen. Målet er å trekke ut likheter og ulikheter i besvarelsene til informantene. I prosessen er det også viktig å sammenligne omfatningen av data med den opprinnelige, dannet under den førte fasen, for å sørge for at den relevante dataen ikke har blitt tapt under kondenseringen eller kodingen. Dersom vi under analysen identifiserte spørsmål som ikke besvarte våre forskningsspørsmål på hensiktsmessige måte, utelukket vi de fra oppgaven (Johannessen et al., 2020, s. 177-178). Etter å ha fullført systematisk meningskategorisering ble våre funn sammenlignet med teori, tidligere forskning og funn i dokumentanalyse.

5.4 Dokumentanalyse

For å besvare vårt første og andre forskningsspørsmål valgte vi å gjennomføre dokumentanalyse i etterkant av intervjuene. Formålet med dokumentanalysen er todelt. For det første ønsker vi å underbygge intervjuene og utarbeide egen mening om hvilken virkning den nye regnskapsloven §3-3c har på innholdet og kvalitet på redegjørelse om samfunnsansvar. For det andre vil vi undersøke om store norske foretak innfrir alle krav i rskl. §3-3c og om revisorer kommenterer eventuelle mangler eller vesentlig feilinformasjon i

revisjonsberetningen som revisorloven §9-7 andre ledd tilsier. I forbindelse med dette vil vi gjennomføre dokumentanalyse av bærekraftsrapporter for ti store foretak for regnskapsårene 2021 og 2022 og sammenligne våre funn mot besvarelsene vi fikk av revisorer. Her vil vi nærmere presentere metoden og hvordan den blir benyttet i oppgaven.

5.4.1. Metode for datainnsamling

Dokumentanalyse er en forskningsmetode som involverer systematisk undersøkelse av skriftlige dokumenter. Metoden benyttes i både kvalitativ forskning, som innebærer tolkning av dokumentene for å finne temaer og mønstre, og kvantitativ, som er knyttet til å systematisere innholdet i tekster (Bougie & Sekaran, 2020, s. 320-321). Vårt første forskningsspørsmål er «*Hvilken virkning har den nye regnskapsloven §3-3c på innholdet av redegjørelse om samfunnsansvar?*». For å besvare spørsmålet vil vi undersøke hvordan endringene i regnskapsloven §3-3c som har trådt i kraft i 2021 har påvirket innholdet og kvaliteten på store foretaks bærekraftsrapporter. Det var dermed hensiktsmessig å benytte dokumentanalyse i den kvantitative formen siden vi vil sette søkelys på om rapportene inneholder alle de kravene nevnt i regnskapsloven §3-3c.

For å gjennomføre dokumentanalyse var det naturlig å ta utgangspunkt i årsrapporter til foretak, som rammes av rskl. §3-3c. En årsrapport er et offentlig tilgjengelig dokument som inneholder informasjon om bedriftens økonomiske situasjon og utvikling og består av årsregnskap og årsberetning (Altinn, u.å.). Som rskl. §3-3c tilsier, er store foretak pålagt å rapportere om samfunnsansvar. Foretakene kan inkludere bærekraftsrapporter som en del av årsberetning eller publisere rapporten separat og henviser til den i årsberetningen (Regnskapsloven, 2023, §3-3c åttende ledd). Å benytte bærekraftsrapporter i analysen kan være tidsbesparende siden vi ikke trenger å innhente data selv. En ulempe ved bruk av slik sekundær data er at den ikke alltid er like godt tilpasset formålet med undersøkelsen som primær data (Bougie & Sekaran, 2020, s. 49-50). Til tross for at bærekraftsrapporter regnes som sekundær data, anses rapportene godt egnet til å bruke som utgangspunkt for å besvare to av våre forskningsspørsmål. I tillegg har vi ikke anledning til å påvirke innholdet til rapportene, som ved transkribering av intervjuene, som styrker oppgavens pålitelighet (Bougie & Sekaran, 2020, s. 50).

Basert på vår utarbeidet forståelse av revisors oppgaver og plikter knyttet til bærekraftsrapportering beskrevet i Kapittel 4, vil vi videre rette oppmerksomhet mot revisjonsberetninger til de utvalgte store foretakene og undersøke hva revisorer utaler seg om vedrørende bærekraftsrapporter, samt om det har vært utstedt noen modifiserte konklusjoner med forbehold om årsberetning under avsnitt «Øvrig informasjon». Her er det spesielt interessant å finne ut om besvarelsene til intervjuinformantene er i tråd med våre funn i analysen når det gjelder foretakets oppfyllelse av krav i regnskapsloven §3-3c og om revisor uttaler seg om eventuelle mangler i bærekraftsrapporter.

5.4.2. Utvalg

Regnskapsloven §3-3c har blitt endret i 2021 og stiller nye omfattende krav til bærekraftsrapportering. Foretakene som må rapportere etter regelverket, er definert i rskl. §1-5. Det medfølger at store foretak må forholde seg til den nye bestemmelsen fra og med regnskapsåret 2022 (Regnskapsloven, 2021, §3-3c). Foretakets årsrapporter skal iht. regnskapsloven §3-1 tredje ledd fastsettes hvert år senest seks måneder etter regnskapsårets slutt. Siden tidsrommet for masteroppgaven er begrenset til ett semester, var vi nødt til å begrense utvalget vårt til store foretak som publiserer årsrapporter i periode februar til mars. For å finne relevante foretak benyttet vi Oslo Børs sin finansielle kalender (Oslo Børs, u.å). Ved gjennomgang av allmennaksjeselskaper som er notert på Oslo Børs, har vi identifisert at de fleste rapportene blir publisert i perioden april til mai, som ikke gir oss tilstrekkelig tid for analysen. Derfor er utvalget begrenset til ti store børsnoterte selskaper som opererer i ulike bransjer, og publiserer rapportene senest 31. mars 2023.

5.4.3. Utarbeidelse av kriterier

For å undersøke om store foretak i vårt utvalg oppfyller krav i rskl. §3-3c har det vært bestemt å utarbeide kriterier som baseres på bestemmelsens innhold. Etter første ledd i paragrafen, må foretakene redegjøre for seks forskjellige emner: miljø, sosiale forhold, arbeidsmiljø, likestilling og ikke-diskriminering, menneskerettigheter, bekjempelse av korrupsjon og bestikkelser. Hvis opplysningene er gitt i bærekraftsrapporter, anses det som indikator på at ledelsen og styret har en viss grad av bevissthet rundt emnet (Prop. 48L (2012-2013), s.6-7). Andre ledd inneholder videre fire krav store foretak må redegjøre for innenfor hvert av emnene, herunder foretakets retningslinjer, virkninger av retningslinjene, beskrivelse av de vesentlige risikoene og resultatindikatorer knyttet til forhold som nevnt i første ledd.

Dersom foretaket ikke har retningslinjer for håndtering av forhold som nevnt i første ledd, må foretaket oppgi begrunnelse for dette (Regnskapsloven, 2021, §3-3c). Videre inkluderer rskl. §3-3c flere krav som har vært utgangspunkt for å utarbeide kriteriene som er vist i Tabell 2 nedenfor. Alle disse er redegjort i Kapittel 3. Formålet med kriteriene som er basert på rskl. §3-3c er å fremskaffe mest mulig objektive resultater og å gjøre rapportene sammenlignbare til tross for ulik plassering av informasjon i rapportene.

Tabell 2: Kriterier basert på rskl. §3-3-c.

	Miljø	Sosiale forhold og menneskerettigheter	Arbeidsmiljø	Likestilling og ikke-diskriminering	Bekjempelse av korrupsjon	Hjemmel	Nytt krav i 2021
Er opplysningene gitt?						§3-3c Første ledd	nei
Inneholder redegjørelsen en beskrivelse av foretakets retningslinjer?						§3-3c Andre ledd	nei
Inneholder redegjørelsen virkninger av retningslinjene?						§3-3c Andre ledd	nei
Inneholder redegjørelsen beskrivelse av de vesentlige risikoene?						§3-3c Andre ledd	ja
Inneholder redegjørelsen informasjonen om forretningsforbindelser, produkter eller tjenester som kan forventes å ha negativ påvirkning på forhold som nevnt i første ledd, samt hvordan foretaket håndterer disse risikoene? (Bare hvor det er vesentlig)						§3-3c Andre ledd	ja
Inneholder redegjørelsen resultatindikatorer som er relevante for foretakets virksomhet?						§3-3c Andre ledd	nei
Dersom foretaket ikke har retningslinjer for håndtering av forhold som nevnt i første ledd, gis det er det begrunnelse for dette?						§3-3c Tredje ledd	nei
	Ja	Nei	Hjemmel	Nytt krav i 2021			
Inneholder redegjørelsen en beskrivelse av foretakets forretningsmodell?			§3-3c Andre ledd	ja			
Inneholder redegjørelsen henvisninger og tilleggsforklaringer til størrelser som er oppført i årsregnskapet?			§3-3c Fjerde ledd	ja			
Er det opplyst om hvilket rammeverk som er benyttet i redegjørelsen?			§3-3c Sjette ledd	nei			
Er redegjørelsen gitt i årsberetningen?			§3-3c Åttende ledd	nei			
Hvis ikke redegjørelsen gitt i årsberetningen, er det opplyst i årsberetningen hvor dokumentet finnes offentlig tilgjengelig?			§3-3c Åttende ledd	nei			

5.4.4. Gjennomføring av dokumentanalyse

Ved gjennomføring av dokumentanalysen har vi aktivt brukt kriteriene utarbeidet og presentert her. Vi har fylt ut tabellen med alle kriteriene for bærekraftsrapporter for både årene 2021 og 2022 for å videre kunne gjøre resultatene mer sammenlignbare. For å besvare vårt første forskningsspørsmål er det hensiktsmessig å sette bærekraftsrapporter for året 2021 opp mot året 2022 for å se om foretakene rapporterer mer om bærekraft enn de gjorde før de nye kravene i rskl. §3-3c har trådt i kraft. I forskningsspørsmål to undersøker vi rapporter for regnskapsåret 2022 for å danne egen mening om store foretak innfrir alle krav iht. rskl. §3-3c. I tillegg blir revisjonsberetninger gjennomgått for å se om revisorer kommenterer eventuelle vesentlige feil eller mangler i redegjørelse om samfunnsansvar. I analysen har vi hatt fokus på de nye kravene i rskl. §3-3c.

5.5 Metodekvalitet

Når analysen er gjennomført, må forsker ta stilling til kvaliteten på resultatene av undersøkelsen. Reliabilitet, validitet og generalisering er de sentrale kvalitetskriteriene som må diskuteres. Videre vil vi drøfte de kvalitetsanalysene vi har gjort for å sikre god kvalitet på vår undersøkelse (Busch, 2021, s. 61-62).

5.5.1. Reliabilitet

Reliabilitet refererer til konsistensen og påliteligheten av datainnsamlingen, i vårt tilfelle dybdeintervjuer (Silkose et al., 2021, s. 88). Det handler om graden av nøyaktighet og presisjon i resultatene og konklusjonene som trekkes fram, og hvor sannsynlig det er at disse resultatene kan gjentas ved gjennomføring av samme forskning. Høy grad av reliabilitet er mulig når tilfeldige feil er redusert til tilstrekkelig lavt nivå (Silkose et al., 2021, s. 154).

Det er flere faktorer som kan påvirke reliabiliteten av dybdeintervjuer, inkludert intervjuerens kompetanse, spørsmålsformulering, kontekst og konsistens i intervjuernes tilnærming. En viktig faktor for å øke reliabiliteten i dybdeintervjuer er å ha en klar og ensartet metodikk for gjennomføringen av intervjuene, det vil si å utvikle en intervjuguide med standardiserte spørsmål (Brottveit, 2018, s. 143-144). For å styrke reliabilitet, var datainnsamling gjennomført i semistrukturert form ved bruk av intervjuguide, som også forsterker vårt grunnlag for videre arbeid. I tillegg var vi bevisst på å ikke forstyrre våre intervjuobjekter

underveis i intervjuene for å sikre flyt i intervjuprosessen og ikke påvirke svarene til informantene.

Det er også viktig å sørge for at deltakerne i intervjuene er representative for den aktuelle populasjonen, og at intervjuerne har tilstrekkelig kompetanse for å besvare spørsmålene (Brottveit, 2018, s. 143). Ved rekruttering av deltakere var det viktig for oss at informantene hadde en faglig sterk forankring innen revisjon og bærekraft. Vår problemstilling handler om hvordan revisorer vurderer store foretaks redegjørelse om samfunnsansvar. Dette resulterte i at vi hadde et særskilt fokus på rekruttering av revisorer som har revidert foretak definert i regnskapsloven §1-5 og vurdert bærekraftsrapporter i flere år.

Det kan også foreligge flere risikoer ved bruk av dybdeintervjuer som datainnsamlingsmetode som kan svekke reliabilitet. Som nevnt tidligere, var intervjuer gjennomført i semistrukturert form hvor informantene fikk tilleggsspørsmål for å komme til tilfredsstillende svar. Respondentene brukte også forskjellig mengde tid for å besvare spørsmålene. Som følge av dette kan det foreligge risiko for at resultatene ved gjennomføring av en annen lignende forskning kan avvike fra svarene vi fikk i oppgaven. I forbindelse med dette skal vi legge ved intervjuguidene vi brukte i oppgaven, samt beskrivelse av gjennomføringen av intervjuene som kan styrke reliabiliteten til masteroppgaven.

For det andre vil det også være risiko knyttet til at informantene, i vårt tilfelle revisorer, svarer noe annet enn det som er realiteten (Brottveit, 2018, s. 143). Det vil si at revisorer svarer hvordan de tror at det er riktig å foreta vurdering av bærekraftsrapporter, og ikke hvordan de gjør det i praksis. I tillegg kan det bli stilt spørsmål på en ledende måte, som også har en negativ påvirkning på reliabiliteten. Vi må dermed være kritisk til revisors svar, selv om vedkommende har høy og relevant faglig kompetanse.

5.6.2. Validitet

Dersom forskere har oppnådd høy grad av reliabilitet, sikrer det ikke automatisk høy grad av validitet (Brottveit, 2018, s. 143). Derfor er det avgjørende å vurdere validitet av undersøkelsen avslutningsvis i forskningsprosessen. Kvalitetskriteriet refererer til relevans av forskning og kan vurderes i forhold til intern og ekstern validitet. Intern validitet omfatter relevans og gyldighet for det aktuelle utvalget, mens ekstern validitet betyr å vurdere

overføringsverdi for andre utvalg eller beslektede fagfelt (Brottveit, 2018, s. 143). En forutsetning for høy intern validitet er at forsker har stilt «riktige» spørsmål og lykkes i å fremskaffe gyldige og relevante data som besvarer forskningsspørsmål (Brottveit, 2018, s. 142). Ved utarbeidelse av intervjuguiden var det svært viktig at spørsmålene er presise for at de blir riktig oppfattet av informantene. Videre har vi gjennomført kritisk gjennomgang av spørsmålene i intervjuguiden i forkant av datainnsamlingen og informantenes svar i etterkant. Slik gjennomgang var nødvendig for å sørge for at våre meninger ikke hadde påvirkning på resultatene som trekkes fram.

Utvalget vårt består av åtte informanter som gjør resultatene i liten grad overførbare. Det vil si at utvalget er ikke tilstrekkelig nok for å generalisere funnene til større grupper. Svarene til respondentene er også basert på vedkommendes personlige erfaringer og nåværende regelverk som gjelder bærekraftsrapportering og revisors oppgaver og plikter i forbindelse med dette. Revisorloven og regnskapsloven er i stadig utvikling. Slik utvikling begrenser oppnåelsen av høy grad av ekstern validitet i masteroppgaven. Likevel kan oppgaven gi noen indikasjonen på hvordan vurdering av redegjørelse om samfunnsansvar foregår i praksis.

5.6. Personvern og etikk

Når det gjelder personvern og etikk, må det tas stilling til om forskning og konfidensialitet har mulige konsekvenser for individer og grupper (Busch, 2021, s. 62). I masteroppgaven ønsker vi å benytte lydopptak for å sikre presis transkribering av intervjuene og jevn flyt i intervjuprosessen. Dette medførte meldeplikt, de vil si formell melding til Norsk senter for forskningsdata (NSD) (Busch, 2021, s. 62). Fra og med 1. januar 2022 er NSD en del av Sikt – Kunnskapssektorens tjenesteleverandør (Sikt, 2022). Som nevnt tidligere, har vi fått prosjektet vurdert av SIKT før vi kom i gang med datainnsamlingen. Videre ble alle informantene sendt samtykkeerklæring som en del av informasjonsskrivet og bedt om å signere den i forkant av intervjuene. I starten av intervjuene ble informantene opplyst om at all personlig data skal anonymiseres i oppgaven slik at ingen av deltakerne kan gjenkjennes i oppgaven.

Retningslinjer for behandling av personopplysninger publisert på Universitetet i Agder (UiA) sin nettside var vårt utgangspunkt for å sikre informantenes integritet og lovlig registrering og lagring av personopplysninger. Dette innebærer at vi har benyttet diktafon lånt av UiA uten

internettilkopling. Videre ble opptaket overført til UiA sitt OneDrive-område og ble slettet fra den eksterne enheten. Alle opplysningene skal bli slettet ved forskningsavslutning (UiA, u.å).

Vi har også tatt stilling til om det kan foreligge personlig tilknytning til enten temaet eller intervjuinformantene. Dette er ikke nødvendigvis et problem, men likevel bør tas i betraktning for å sørge for pålitelighet av dataene (Busch, 2021, s. 62). En av oss som skriver masteroppgaven skal starte sitt arbeidsliv i et av revisjonsselskapene vi intervjuer. Dette anses ikke å påvirke oppgaven siden vi har vært bevisst på at dette forholdet kan medføre feiltolkning av resultatene (Busch, 2021, s. 62). I analysedelen og transkribering har vi hatt fokus på objektivitet av resultatene uten å være følelsesstyrt. Det har ikke vært foretatt intervjuer av informanter som vi har nær eller personlig tilknytning til.

Kapittel 6. Presentasjon og analyse av dybdeintervjuer

Formålet med Kapittel 6 er å presentere og analysere respondentenes svar på dybdeintervjuene. Gjennomgangen av intervjuene er strukturert etter våre tre forskningsspørsmål. Søkelyset ved drøfting rettes først mot hvordan revisor oppfatter begrepet «bærekraft» og kompetansenivå blant revisorer i revisjonsselskap vedkommende er ansatt i. Neste del er knyttet til hvordan revisor opplever kvalitetsnivå på bærekraftsrapportering i Norge og om videreutvikling av regnskapsloven §3-3c har hatt noen virkning på innholdet av slik rapportering. Videre omhandles selve vurderingsprosessen av store foretaks redegjørelse om samfunnsansvar og hvordan innføringen av revisorloven §9-7 har påvirket vurderingsprosessen. Til slutt drøftes hvordan revisorer ser utviklingen av vurderingsprosessen fremover. Respondentenes svar blir videre drøftet mot teorien og forskningen vi har presentert i Kapittel 3 og 4. Kunnskapen utarbeidet i dette kapitlet blir også brukt ved gjennomføring av analyse av store foretaks bærekraftsrapporter i Kapittel 7.

6.1. Påvirkning av rskl. §3-3c på bærekraftsrapportering sett fra revisors perspektiv

Vårt første forskningsspørsmål forsøker å finne svar på hvilken virkning den nye regnskapsloven §3-3c har på innholdet og kvalitet av redegjørelse om samfunnsansvar. I tillegg til å foreta dokumentanalyse, ønsker vi å belyse revisors syn på spørsmålet. Derfor har forståelse av revisors engasjement rundt bærekraft vært et viktig aspekt ved masteroppgaven. Her er det først og fremst viktig å forstå kompetansenivå på bærekraft blant revisorer og hvordan revisorer forstår begrepet «bærekraft» på generell basis.

6.1.1. Revisors rolle i det grønne skifte

På innledende spørsmål om «hva betyr bærekraft for deg» har respondentene tolket dette ulikt, både som privatperson og på vegne av firmaet de representerer. Respondent B og C har tolket dette personlig og begge disse har trukket inn generasjonsperspektivet, ved at man skal overlate planeten i god stand til barn og barnebarn. Respondent H har ikke valgt en like personlig tolkning, men nevner begrepet bærekraftig utvikling som ble introdusert i 1987, som i stor grad forteller det samme om fremtidige generasjoners behov. Respondent D nevner overforbruk som også er en overlappende betydning, mens respondent G understreker at bærekraft innebærer å minimere fotavtrykket på planeten og ivareta menneskerettigheter.

Både respondent F og H går mer i dybden på definisjonen «bærekraft» og nevner ESG-begrepet, som beskrevet tidligere i oppgaven. Det vil si at miljømessige, sosiale og styringsmessige kriterier legges til grunn i arbeidet for å fremme bærekraftig utvikling hvor både risiko og muligheter innen ESG må belyses. Det er bare respondent G som nevner at bærekraft også omfatter økonomisk lønnsomhet.

Ifølge Revisorforeningen kan revisor som allmennhetens tillitsperson være en pådriver av bærekraftig utvikling hvor vedkommende må ha tilstrekkelig kompetanse for å bidra til bedriftens omstilling (Revisorforeningen, u.å.). I forbindelse med dette spurte vi hva informantene tenker om *revisors rolle* i det grønne skiftet. De fleste respondentene er enige om at hovedoppgaven til revisoren i det grønne skifte er knyttet til tilliten til bærekraftsrapportering. Informant A omtaler revisors rolle som todelt. For det første så er revisor vant til å kommunisere med selskaper om hvilke lover og regler som gjelder, og hvordan selskapene skal rapportere i henhold til aktuelle lover og regler. Revisorer har en inngang direkte inn i styret, og har en mulighet til å tilnærme seg selskaper på en helt egen måte ved å være en diskusjonspartner. I forbindelse med dette handler den ene delen av revisors rolle rett og slett om å lære opp selskaper i å bli gode på bærekraftsrapportering, det vil si rådgivningsrolle. Den andre er den kontrollerende rollen, hvor revisors jobb er å sørge for at det man faktisk rapporterer i bærekraftsrapporter er riktig. Informant B hevder at i tillegg til å skape tilliten til informasjonen i bærekraftsrapporter, så er revisor med på å bygge kompetanse rundt bærekraft for å kunne hjelpe selskaper i bred forstand. Respondenten synliggjør at det ligger en forventning hos kunden, at dette skal revisor kunne noe om. Revisor D er enig med Revisorforeningens uttalelse om at revisor kan være pådriver av bærekraft ved å ta rapporteringskravene på alvor, samt å utfordre og stille krav til virksomhetene som er underlagt de kravene.

På spørsmålet om fokuset på bærekraft i de respektive revisjonsselskapene, var alle respondenter enige i at fokuset har økt i stor grad de siste årene, noe som samsvarer med nylig forskning av Alsahali og Malagueno (2021). Respondent B illustrerte dette ved å trekke frem et eksempel om at for fire år siden var det nesten ingen styremedlemmer som brydde seg når bærekraftsansvarlig i Finanstilsynet holdt foredrag, mens det i 2022 var stor interesse. Flere deler synspunktet om at det har vært en eksplosiv vekst i interessen for bærekraftsrapportering i revisjonsselskapene. Her kunne ikke respondent G ha noen mening siden h*n arbeider i Revisorforeningen. Respondent G hadde imidlertid interessante

perspektiver fra sin konsulentrolle, og påpekte at mange revisorer som reviderer børsnoterte foretak blir sendt på Revisorforeningens bærekraftsakademi. Videre forteller respondent A og B at revisorer i stor grad kurses både internt, men også gjennom Revisorforeningens bærekraftsakademi. Selv om vi ikke har tall å bekrefte dette med, virker det klart i samspill med respondentenes enighet om at det er økende fokus på bærekraft i revisjonsbransjen.

6.1.2. Kompetansenivå på bærekraftsrapportering blant revisorer i Norge

De fleste respondentene er enige om at den generelle kompetansen på bærekraft er varierende hos revisorer. Både Respondent G og E forbinder dette med at kompetansen har direkte sammenheng med kundeporteføljen revisorer har. Det understrekes at revisorer som har børsnoterte kunder i kundeporteføljen har høyere kompetanse og fokus på bærekraftsrapportering enn de som kun driver med revisjon av finansiell informasjon i regnskap for små foretak.

Respondent A vurderer kompetansenivå i selskapet vedkommende er ansatt i som middels. De spesialistene som har høy kompetanse i bærekraft, befinner seg i Oslo og Bergen-området. På den andre siden mener respondent B at kompetansen fortsatt er lav. Grunnen er at det å vurdere bærekraftsrapportering ikke er hovedoppgaven til revisor. Informasjonen som oppgis om samfunnsansvar og bærekraftsrapporter er ikke-finansiell informasjon som *«ligger ganske langt fra det revisorer sitter og reviderer, herunder regnskapstall og risikoer rundt regnskapet»*. Vurderingen inkluderer krav om konsistenssjekk, og i mange tilfeller er det ikke nødvendigvis mange lenker mellom bærekraft og finansregnskapet sånn som det er i dag. Svaret til respondent B samstemmer med forskning til Boiral, Heras-Saizarbitoria og Brotherlon (2019). Ifølge forskerne er revisors kompetanse innen bærekraft mangelfull, noe som fører til at revisor ikke er i stand til å yte tilfredsstillende rådgivingstjenester for å forbedre rapportering (Boiral et al., 2019, s. 325).

Respondent C og F mener at revisors kunnskapsnivå er tilstrekkelig for øyeblikket for deres kundesegment, og respondent F legger til at kunnskapen må videreutvikles for å bli tilstrekkelig i årene som kommer. Fagområdet er i rivende utvikling og om man har kunnskapen nå, så er det ikke sikkert det er tilstrekkelig fremover. Respondent H svarer i samsvar med de sistnevnte og fremhever at det blir en reise for bransjen nå før CSRD blir

implementert i norsk rett. Det er klart at det er behov for en bred *upskilling* av bransjen når virkeområdet og regelverket blir ganske mye større enn dagens regnskapslov §3-3c.

6.1.3. Virkning av endringene i regnskapsloven §3-3c på redegjørelse om samfunnsansvar

Tidligere forskning til Olsen & Orderdalen (2014) som ble gjennomført rett etter regnskapsloven §3-3c har trådt i kraft viser at de nye kravene i paragrafen førte til at flere selskaper har inkludert flere dimensjoner, herunder ytre miljø, menneskerettigheter, arbeiderrettigheter, sosiale forhold, bekjempelse av korrupsjon, i sin rapportering. Det vil si at loven har ført til betydelige forbedringer i rapportene når det gjelder både omfang og innhold. I forbindelse med dette ble revisorer spurt om de har opplevd kvalitets- og innholdsforbedring av redegjørelse om samfunnsansvar i regnskapsåret 2022 da store foretak var underlagt de nye kvavene i rskl. §3-3c. Vi søker svar på om det har vært direkte sammenheng mellom det selskaper rapporterer og endringene i rskl. §3-3c fra 2021.

Respondent A uttaler at vedkommende har opplevd endringene i innhold i bærekraftsrapportering i rapporteringsåret 2022 men kan ikke si at det var regnskapsloven som har bidratt til endringer i innhold. Etter respondentens syn er det kravene stilt av samfunnet, kunder og banker som har hevet kvaliteten på bærekraftsrapporteringen.

Respondent B deler dette synspunktet og understreker at kvaliteten på rapportene er mer drevet av CSRD og EUs taksonomi som blir mye mer omfattende enn dagens §3-3c.

Respondent C sier: «*Jeg ser ikke veldig kvantesprang fra 2021-lovendringen, men jeg ser veldig økt fokus fra implementeringen av EU-direktivet siste sommer*». Det er det som driver utviklingen i mye større grad enn regnskapsloven. Respondent D opplever at flere store foretak tar forbedringene lenger på eget ønske og initiativ, og lager mer omfattende bærekraftsrapporter enn minstekravene i §3-3c pålegger de å inkludere i redegjørelsene. Respondenten begrunner det med at lovgivningen på dette området følger litt etter praksis.

Respondent G jobber daglig med attestasjon av bærekraftsrapportering og uttaler at flere store foretak inkluderer mer omfattende opplysninger vedrørende klimarisiko. Men

Respondent G knytter forbedringene når det gjelder opplysningene om klimarisiko til både endringene i regnskapsloven i seg selv, og tematilsynet som Finanstilsynet publiserte i 2022.

Respondent H er ansatt i Revisorforeningen. Vedkommende opplever at det har vært ganske mye lovtekstendring i §3-3c, som følger av NFRD, altså Non Financial Reporting Directive, som kom litt sent i norsk rett. Til tross for dette er de reelle endringene i hvordan foretakene rapporterer ikke så store, og de praktiske konsekvensene av oppdateringen av rskl. §3-3c er ikke betydelige. Etter respondentens syn strammer ikke NFRD og regnskapsloven §3-3c kravene tilstrekkelig nok til at kvaliteten på rapporteringen bli hevet som følge av lovendringene. H*n legger til at EU har tidligere uttalt at NFRD ikke er egnet til å oppnå det som ønskes med Sustainable Finance Action Plan, og det er jo grunnen til at CSRD kommer og danker ut NFRD. Generelt opplever Respondenten at kvaliteten ikke har endret seg som følge av endringen i loven.

Det at samtlige informanter ikke kan forbinde forbedringene i innholdet på bærekraftsrapportering med de nye omfattende krav i §3-3c, strider med forskningen til Olsen & Orderdalen (2014) som viste betydelig forbedring i rapportene etter at rskl. §3-3c først hadde vært gjennomført i Norge. Forskere har brukt regnskapsloven §3-3c som utgangspunktet og analyserte store foretaks redegjørelser om samfunnsansvar. Selv om de har oppdaget noe manglende rapportering, har rapportene blitt lengre, samt at de inkluderte mer opplysninger som §3-3c krevde. Samme gjelder forskningen gjennomført av Erhvervsstyrelsen i Danmark i 2013, hvor undersøkte selskaper har forbedret både innholdet og konsistensen etter at det har blitt innført obligatorisk krav om å rapportere om samfunnsansvar. Ifølge de overnevnte to studiene har selve innføringen av strammere krav til rapportering om samfunnsansvar ført til innholdsforbedringene. På grunn av uoverensstemmelsen mellom svarene til informanter og de to overnevnte studiene vil vi gjennomføre dokumentanalysen i Kapittel 7 for å danne *egen mening* om de nye kravene i rskl. §3-3c har påvirket hva store foretak rapporterer om samfunnsansvar.

Videre siden det har vært økt søkelys på bærekraftsrapportering i de siste årene, ble informantene spurt om informasjonen i redegjørelse om samfunnsansvar er pålitelig og sammenlignbar. Prinsippene er viktige kvalitetskriterier som er brukt av foretakene da de utarbeider bærekraftsrapporter (Revisorforeningen, u.å). Pålitelighet refererer til at informasjonen i rapportene må være etterprøvable, slik at det er mulig å vurdere kvaliteten og vesentligheten av informasjon, men sammenlignbarhet er avgjørende for at interessentene skal kunne analysere og vurdere endringer av resultater over tid (Revisorforeningen, u.å).

Resonnementene til de fleste respondentene indikerer at det foreligger utfordringer knyttet til både pålitelighet og sammenlignbarhet. Respondent A og F uttaler at rapportering per i dag ikke kan sies å oppfylle overnevnte kvalitetskriterier. Det begrunnes med manglende standardisering av rapportene hvor det opplyses hvor mye store foretak skal rapportere, hva de faktisk må rapportere, og hvordan det skal rapporteres. Manglende standardisering er noe som Revisorforeningen opplyser om på sin nettside (Revisorforeningen, u.å). Dette utfordrer først og fremst sammenlignbarheten. Respondent A trekker som eksempel frem et foretak som rapporterer etter GRI og velger å rapportere Scope 1- og Scope 2-utslipp, men unnlater å ta med den viktigste, Scope 3. I slikt tilfelle kan ikke rapporteringen sammenlignes med et annet selskap på grunn av manglende opplysninger. Resonnementene F legger til er at informasjonen i bærekraftsrapporteringen ikke er tallfestet, noe som også bidrar negativt til sammenlignbarhet.

Resonnementene til B og E peker på at kvaliteten på opplysninger i bærekraftsrapporter er ikke på det samme nivået som finansiell informasjon i regnskapet, samt foretakene ikke holder det samme presisjonsnivået som de presenterer i regnskapet. For at opplysningene blir ansett som pålitelig og sammenlignbare, må det være mulig å ha revisjonsspor på denne dokumentasjonen på lik linje med hva foretakene har for regnskapet. Respondentenes oppfatning samsvarer med Revisorforeningen sin uttalelse om at dagens regnskapslov §3-3c ikke kan sies å møte dagens behov for ikke-finansiell rapportering (Revisorforeningen, u.å).

Respondent G som jobber med attestasjon av bærekraftsinformasjon, sier at sammenlignbarhet har økt de siste årene. Basert på respondentens erfaring har frivillig rapportering etter for eksempel GRI mye mer sammenlignbar, pålitelig og relevant informasjon. Derimot påpeker Respondent H at kvaliteten på informasjonen er varierende. H*n trekker frem et eksempel frem at virksomheter som Norske Hydro som veldig lenge har vært omfattet av HMS og en del andre typer krav. Slike selskaper gjør omfattende kartlegging og rapportering på hvilken påvirkning de har på miljø og lokalsamfunnet og har hatt bærekraftsrapporter siden 80-90-tallet. Kvaliteten på slike rapporter er betydelig høyere, men likevel kan respondenten ikke påstå at informasjonen er presentert slik at den er tilstrekkelig pålitelig og sammenlignbar.

6.2 Revisors vurdering av redegjørelse om samfunnsansvar iht. revl. §9-7

Problemstillingen i masteroppgaven handler om hvordan revisor vurderer redegjørelse om samfunnsansvar for store norske foretak. Ifølge lovkommentarer til revisorloven §9-7, består vurderingsprosessen av tre hovedkrav, herunder konsistenssjekk av opplysningene i bærekraftsrapporter, lovlighetssjekk og vesentlig feilinformasjonsvurdering (Kjelløkken et. al., 2021, s. 276). Etter å ha gjennomført vurdering er revisor underlagt å kommunisere resultatene av revisjonen gjennom revisjonsberetningen. Videre presenterer vi resultatene av dybdeintervjuer som handler om hvordan revisorer oppfatter sine oppgaver og plikter rundt bærekraftsrapportering og hva slags handlinger som revisorer utfører i prosessen. Til slutt presenterer vi hvordan innføringen av revisorloven §9-7 har påvirket omfanget av kontrollene rettet mot bærekraftsopplysningene i praksis. Respondentenes svar blir videre drøftet mot tidligere forskning.

6.2.1. Konsistenssjekk

Revisorloven §9-7 andre ledd bokstav f pålegger revisor å uttale seg om årsberetningen, samt redegjørelse om samfunnsansvar etter revisors mening er konsistent med årsregnskapet (Revisorloven, 2020, §9-7 andre og tredje ledd). Det operasjonaliseres videre i ISA 720 punkt 14, at revisor skal lese «øvrig informasjon» og kontrollere om det foreligger uoverensstemmelse mellom «øvrig informasjon» og regnskapet eller kunnskapen som vedkommende har fått under revisjonen. I forbindelse med dette ble revisorer spurt hva slags handlinger de foretar for å kontrollere konsistens i praksis.

I revisjonsselskap hvor Respondent A er ansatt, blir informasjonen gjennomlest og hvis ikke det blir oppdaget «åpenbare feil», blir informasjonen i rapportene godkjent.

Gjennomlesingen blir foretatt som en av de siste fasene av revisjonen med hensikten å bruke all annen informasjon revisor har fått gjennom revisjonsprosessen. Alle andre respondentene nevner videre gjennomlesing som hovedkontrollen for konsistensvurdering og viser til ISA 720 «Øvrig informasjon».

Respondent D uttaler at ved slik gjennomgang har de spesielt søkelys på tall og annen kvantitativ informasjon som oppgis i bærekraftsrapporter. Da blir tallene sjekket mot informasjonen i regnskapet. Revisorloven §9-7 andre ledd bokstav f sier at revisor skal uttale seg om årsberetningen etter revisors mening er konsistent med årsregnskapet. Videre

presiseres det i kommentarer til revisorloven §9-7 at revisor skal sjekke om *alle opplysninger* i redegjørelser er konsistente med årsregnskapet og kunnskapen utarbeidet gjennom revisjonen (Kjelløkken et al., 2021, 276). Det at informanten sjekker kun tall og annen kvantitativ informasjon tyder på at det foreligger et gap mellom lovgivingen og det revisorer gjør i praksis.

Respondent B opplever ofte at det ikke nødvendigvis er mye av klimarelatert informasjon i redegjørelse om samfunnsansvar som speiler opplysningene i regnskapet. Det resulterer i at oppdagelse av inkonsistens hører til sjeldenhetene. Ifølge informanten, kontrollerer revisorer også kvalitativ informasjon i form av tekst og vurderer den opp mot hvordan revisor kjenner klienten. Respondenten trekker frem et eksempel på inkonsistens mellom klimarelatert informasjon og kunnskapen utarbeidet gjennom revisjonen: *«hvis selskapet oppgir at de har ingen vesentlig påvirkning på det ytre miljøet, så er det upresist når man vet at det er virksomheter over hele verden hvor selskapet er involvert i produksjon som har betydelig påvirkning på klima, miljø og mennesker. I slikt tilfelle kan ikke opplysningene være i samsvar med slik revisor kjenner virksomheten»*. Respondent F hevder at dersom revisor har god innsikt i klientens virksomhet, så vil revisor fort se hvis kunden skriver noe som er helt feil i bærekraftsrapporter som strider med revisors kunnskap utarbeidet under revisjonen. Ifølge informanten er det ikke det området i revisjonen som er mest utfordrende.

Kun Respondent C trekker frem at de kontrollerer selve riktigheten av tallene i bærekraftsrapporter. Kilden ved slik kontroll er stort sett andre aktører internt i virksomheten som har det rapporteringsansvaret. I vår forståelse av loven er det å sjekke riktigheten bærekraftsopplysninger for store foretak iht. §9-7 ikke obligatorisk for revisorer, siden revisorer ikke er pålagt å oppnå sikkerhet. Respondenten skiller seg ut med denne uttalelsen siden de andre fem revisorer i utvalget kun leser gjennom redegjørelsen.

Respondent H som er ansatt i Revisorforeningen hevder at h*n opplever at det foreligger stor variasjon i hvordan de ulike revisjonshusene praktiserer, eller hvilken dybde man har på gjennomgangen for å komme til at informasjonen i redegjørelse om samfunnsansvar er konsistent med årsregnskapet. Dette kan forbindes med at det ikke skal uttrykkes en mening, men revisor skal heller sjekke at opplysningene er i tråd med lovkrav og konsistens for øvrig, som åpner rom for ulik tolkning av kravene. Uttalelsen til ansatt i Revisorforeningen forklarer den store variasjonen i svarene vi fikk fra alle informantene og peker på at

revisorloven §9-7 andre ledd bokstav f åpner rom for ulik tolkning av kravet til konsistenssjekk når det gjelder typen og omfanget av revisjonshandlinger rettet mot rapporter om samfunnsansvar.

Respondent G problematiserer videre hva som egentlig inngår i «øvrige informasjon» og definisjonen på årsrapporten. Vedkommende har hatt ganske store diskusjoner på dette området sammen med revisjonsteamet, særlig for bærekraftsrapporter for regnskapsåret 2022, siden det fremdeles er stor valgfrihet når det gjelder måten foretakene skal rapportere for og hvor rapportene kan publiseres. Respondent G konkluderer med at som «øvrige informasjon», betrakter de *«selve PDFen»* med årsrapport. Selv om selskaper egentlig har en egen rapport om for eksempel menneskerettigheter, blir den ikke regnet som «øvrige informasjon» og som følge av det, blir den ikke kontrollert av revisor. Videre ble respondenten spurt om bærekraftsrapporter regnes som «øvrige informasjon» hvor rapporter er publisert separat og bare henvist til i årsrapport. Respondent G begrunner at det kommer an på hvordan selskaper henviser til bærekraftsrapporter i årsberetningen. Så hvis de sier at *«vi svarer ut kravene om samfunnsansvar i bærekraftsrapporter»*, så ville revisorer også sjekke den. Men hvis foretak lager en egen besvarelse på rskl. §3-3-c i årsberetningen, så blir ikke de andre rapportene gjennomgått. Dette samsvarer også med det Respondent A praktiserer. Vedkommende uttaler at *«det finnes tilfeller hvor årsrapporten med årsregnskapet publiseres eksempelvis i mars, også står det i den rapporten at man vil ha en ESG-rapport som vil publiseres på et senere tidspunkt. Da gjør revisorer ingenting, for da var det ikke informasjon de hadde når det avlas revisjonsberetning»*. Ifølge loven må revisor konsistenssjekke informasjonen som er publisert separat og henvist til i årsberetningen i henhold til regnskapsloven §3-3c (Prop. 37 LS (2019–2020), s.114). Responsene til respondentene A og G og de andre informantene kan indikere at revisorloven §9-7 og forarbeidene kan forstås ulikt blant revisorer. Resultatene indikerer at omfanget av informasjonen som blir gjennomgått av revisorer er også gjenstand for revisjons profesjonelle skjønn.

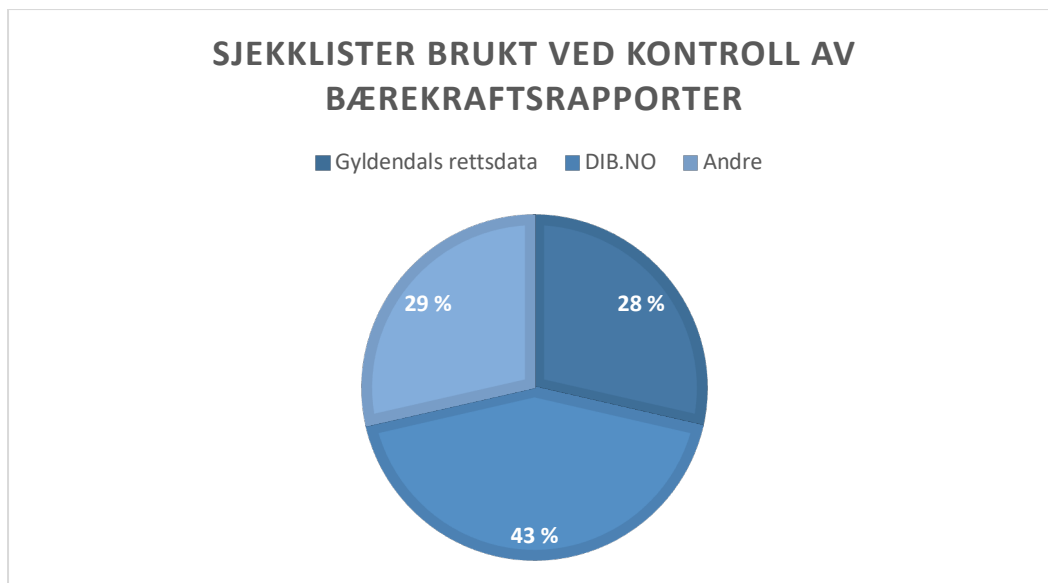
6.2.2. Lovlighetssjekk

Mens ISA 720 «Øvrige Informasjon» inkluderer krav om konsistenssjekk, strekker revl. §9-7 seg imidlertid lengre enn ISA-en. Revisorloven §9-7 andre ledd bokstav f pålegger revisor å konkludere om årsberetningen inneholder de opplysninger som skal gis i henhold til gjeldende lovkrav. Når det gjelder store foretaks redegjørelse om samfunnsansvar, innebærer

det at revisor sørger for at foretaks redegjørelser inneholder de minimumskravene oppgitt i regnskapsloven §3-3c (Kjelløkken et. al., 2021, s. 276). I forbindelse med dette ble alle informantene spurt om hvordan de foretar og dokumenterer kontrollen.

Resonnementene til respondentene viser at revisjonsselskaper baserer og dokumenterer vurderingen ved hjelp av ulike nasjonale sjekklister for årsberetning. Respondent B utdyper det med at revisor haker sjekklisten ved å svare på «*Har de opplyst om dette? Ja, nei eller ikke aktuelt*». Hvis revisor oppdager åpenbar mangler på informasjon eller opplysninger som er åpenbart misvisende, gir vedkommende tilbakemelding til selskapet og ber om å korrigere informasjonen. Ved kontrollen er vedkommende opptatt av om foretak har overskrifter på punktene nevnt i regnskapsloven §3-3c i redegjørelsen uten å være oppmerksom på troverdigheten av informasjonen som er oppgitt. Respondent G deler dette synspunktet ved å hevde at det ikke er revisors rolle å se så mye på kvaliteten av opplysningene gitt iht. rskl. §3-3c. Da er det revisors rolle å si «*Ja, du har svart på alle spørsmålene i rapporten, men kvaliteten på det som leveres er noe annet*». Respondent G påpeker at vurderingen er en del av årsrapportgjennomgangen og innebærer at revisor gjennomgår teksten ord for ord, og setning for setning, for å påse at de opplysningene som kreves av §3-3c er inkludert i redegjørelsen om samfunnsansvar. På lik linje som konsistenssjekk gjennomgås lovlighetsvurdering på slutten av revisjonen da revisor har dannet seg en mening om det meste i virksomheten.

Som nevnt benyttes det ulike sjekklister for å dokumentere både konsistens- og lovlighetskontroll. Et eksempel på slik sjekklister er publisert på Den Norske Revisorforenings hjemmesider. Ifølge Respondent H, ansatt i Revisorforeningen, er formålet med sjekklisten å øke kvalitet og konsistens i revisors arbeid, samt hjelpe til å dokumentere det på en hensiktsmessig måte. Ingen av revisorene kjenner til Revisorforeningens sin versjon av sjekklisten, men Respondent A og B benytter sjekklisten lastet opp fra Gyldendals rettsdata, mens Respondent D, G og E baserer vurdering på sjekklisten fra dib.no. Respondent C og F bruker andre sjekklister utarbeidet internt i revisjonsselskapene vedkommende er ansatt i.



Figur 2: Sjekkliste brukt av revisorene for å kontrollere opplysninger i bærekraftsrapporter.

Videre har vi spurt om det er flere handlinger som revisorer foretar bortsett fra kontrollene basert på sjekklisten. Kun Respondent G nevner at de selskapene som skal treffes av CSRD for regnskapsåret 2024 er ganske opptatt av at de må komme i gang med bærekraftsrapporteringen sin. For slike selskaper har revisjonsselskapet, hvor Respondent G jobber, et tilbud ute i revisjonsteamene, som innebærer at bærekraftstavdelingen gjør en gjennomgang av rskl. §3-3c-kravene. Ved slik gjennomgang kan revisjonsteamene i større grad utfordre foretak om det er noen vesentlige områder som ikke er med i bærekraftsrapporten.

6.2.3. Vurdering av vesentlig feilinformasjon

Vesentlighetskonseptet står sentralt ved revisjonen av både årsregnskapet og informasjonen oppgitt i årsberetningen. Revisor må kommunisere om vedkommende basert på kunnskapen opparbeidet gjennom revisjonen av årsregnskapet har avdekket vesentlig feilinformasjon i årsberetningen og opplyse om arten av slik feilinformasjon (Revisorloven, 2020, §9-7 andre og tredje ledd). ISA 720 punkt 12 tilsier at feilinformasjon i årsberetningen er informasjon som uriktig uttrykt eller på annet vis villedende, herunder informasjonen som er mangelfull. Alle informantene ble spurt hva som ligger i revisors oppgaver og plikter i forbindelse med å avdekke vesentlig feilinformasjon i årsberetningen, samt redegjørelsen om samfunnsansvar.

Resonnementene til respondentene indikerer at vurdering av vesentlig feilinformasjon henger tett sammen med de andre kontrollene som utføres for årsberetningen, herunder lovlighets-

og konsistenssjekk av redegjørelsen om samfunnsansvar. Respondent D understreker at informasjonen i redegjørelsen om samfunnsansvar skal kun gjennomleses og det innhentes ikke noe revisjonsbevis for å oppnå sikkerhet om at klimarelaterte eller andre opplysninger er riktige. Som følge av dette «er det sjelden man kan se noen feil i kvalitativ informasjon, og da er det ikke noen problemstilling for revisor egentlig». Respondenten konkluderer med at det ikke utføres noen kontrollhandlinger utover det å lese igjennom og se om du ser noen «åpenbare feil».

Respondent B problematiserer at det kan være utfordrende å fastslå hva som er vesentlig feilinformasjon ved gjennomgang av kvalitativ informasjon siden informasjonen ofte ikke er kvantifiserbar. Dette samsvarer med studien til O'Dwyer (2011), hvor det illustreres at metodene og tankegangen brukt i tradisjonell revisjon kan være utfordrende å overføre til vurdering av opplysninger i bærekraftsrapporter (O'Dwyer, 2011, s.1259-1260).

Resonnementene til respondent D og G indikerer at revisorer er mest opptatt av vesentlig feil som har vesentlig effekt på finansregnskapet eller som også kan være inkludert i både regnskap og bærekraftsrapport. Resonnement G trekker et eksempel: «Hvis selskapet har et brudd på menneskerettighetene, mener jeg at det er kjempealvorlig. Man kan si at dette har en omdømmeeffekt for selskapet, og masse negativ publisitet, men kan du egentlig si at det er en vesentlig feil i finansregnskapet?». Funn som gjelder eksempler på vesentlig feilinformasjon og revisors forståelse av sin plikt til å uttale seg om slike forhold skal vi diskutere videre i oppgaven.

Det som er interessant å bemerke her er at det har vært utfordrende for de fleste informantene å besvare spørsmålet. Som det var nevnt tidligere i oppgaven, hører oppdagelse av vesentlig feilinformasjon i redegjørelse om samfunnsansvar til sjeldenhetene. Det kan forklare hvorfor de fleste informantene slet med å besvare spørsmålet grunnet manglende erfaring med forholdet.

6.2.4. utfordringer knyttet til vurdering av ikke-finansiell informasjon

Informantene ble spurt om det foreligger noen utfordringer i forbindelse med oppgaver og plikter revisor har ved vurdering av redegjørelse om samfunnsansvar. Ifølge Respondent A er kravene i rskl. §3-3c ikke presise nok slik at det åpner rom for ulik tolkning av kravene, samt

hva slags informasjon som skal bli med i rapportene. Dette stemmer med det Finanstilsynet uttaler på sin nettside, herunder at regnskapsloven ikke strammer kravene tilstrekkelig nok til å møte brukerens behov for finansiell rapportering, samt ikke stiller krav til bruk av rammeverk for rapporteringen (Revisorforeningen, u.å.). Dette kan også knyttes til det Respondent A og G uttrykker, nemlig at den største utfordringen ved vurderinger knyttes til at det ikke foreligger et regelverk eller en obligatorisk standard som nødvendigvis sier hvor mye foretak skal rapportere, hva slags opplysninger de må inkludere, og hvordan det skal rapporteres. Det følger at det er utfordrende for revisorer å ha full kontroll på alle mulige frivillige rammeverk. I tillegg er det vanskelig for revisor å trekke konklusjoner basert på bærekraftsopplysningene som er presentert på så ulike måter, særlig når det heller ikke finnes en revisjonsstandard for å gjennomgå bærekraftsinformasjon direkte.

Informant A peker på at mange selskaper tar bare med det som er positivt i sin bærekraftsrapport og utelater rapportering av negative miljøvirkninger i sine redegjørelser, noe som revisor ikke alltid klarer å fange opp. Respondent B legger til at veldig mye av det som skrives rundt samfunnsansvar og bærekraftsrapporter, er informasjon som ligger ganske langt fra det revisorer reviderer som for eksempel er regnskapstall og risikoer rundt regnskapet. I forbindelse med dette opplever respondenten at bærekraftsrapporter til store foretak inkluderer en del opplysninger uten substans som ikke er direkte linket til regnskapet. Da blir det utfordrende for revisor å vurdere slik informasjon. Dette er noe O'Dwyer (2011) nevner i sin studie hvor forskeren tyder på at det foreligger vanskeligheter knyttet til å overføre revisors tankeganger fra revisjon av finansiell rapportering til attestasjon av ikke-finansielle opplysninger (O'Dwyer, 2011, s.1259-1260).

Informant D og F har imidlertid en annen oppfatning av spørsmålet og hevder at gjennomgangen av øvrig informasjon i årsberetningen ikke er den mest utfordrende delen av revisjonsprosessen. Det begrunnes med at revisor «bare leser» gjennom og ser om det er noe som er feil. Det er sjeldent man kan oppdage noen feil i slik kvalitativ informasjon. Ifølge informantene oppstår utfordringene når revisor først og fremst skal attestere opplysningene i bærekraftsrapporter.

6.2.5. Uttalelse om bærekraftsrapportering i revisjonsberetning

Ifølge revisorloven §9-7 andre ledd bokstav f skal revisor *uttale seg* om resultatene av kontrollene vi har drøftet overfor, herunder om redegjørelse om samfunnsansvar er konsistent med årsregnskapet og om den inneholder de opplysninger som skal gis iht. rskl. §3-3c. I tillegg om revisor oppdager vesentlig feilinformasjon, må den kommuniseres til regnskapsbrukere (Revisorloven, 2021, §9-7 andre ledd bokstav g). Tidligere forskning til Olsen & Orderdalen (2014) viser at store foretak får umodifisert konklusjon når de ikke oppfyller krav i regnskapsloven §3-3c, selv om revisorer på det tidspunktet var underlagt konsistens og lovlighetssjekk av opplysningene. I forbindelse med dette vil vi undersøke hvor terskelen ligger for at et foretak får modifisert konklusjon på grunn av vesentlig feil i redegjørelse om samfunnsansvar i dag. Vi vil se om innføringen av revisorloven §9-7 og nye krav i regnskapsloven §3-3 har hatt noen effekt enten på uttalelsene eller kontrollene rettet mot redegjørelse om samfunnsansvar.

For det første ble informantene spurt om de opplever at store norske foretak oppfyller krav etter regnskapsloven §3-3c i redegjørelse om samfunnsansvar og gir alle minimumopplysningene som paragrafen krever. Svarene vi fikk på spørsmålet viste seg å være varierende. Respondentene A, C og F er enige om at store foretak pleier å opplyse om alle punktene iht. rskl. §3-3c. Respondent A påpeker at hvis selskapet ikke anser noen av dimensjonene i paragrafen som relevante, så opplyser foretaket om det. I tilfeller hvor opplysningene mangler, pleier revisorer å peke på det som følger til at selskaper redigerer redegjørelsen. Studien til Olsen & Orderdalen (2014) viser at store foretak har hatt manglende opplysninger i sine rapporter og mange av dimensjonene nevnt i rskl. §3-3c har ikke vært inkludert i rapportene, noe som strider med uttalelse til Respondenter A, C og F. Samme tyder undersøkelsen gjennomført av PwC (2019) hvor 16 av 29 undersøkte virksomheter har oppfylt kravene i regnskapsloven § 3-3c fullt ut, mens resten ikke etterlevde kravene i loven (Moe-Helgesen, 2019, s. 52).

Respondent D hevder at det er området som revisor ikke er oppmerksom på. H*n uttaler videre «*Altså at man har en fin 40-siders bærekraftsrapport, men det ene punktet kan likevel mangle, og det er vi ikke flinke nok til å se. Fordi når vi leser en så omfattende rapport, så blir vi jo ganske imponert og ser at bærekraftsrapporten er i hvert fall håndtert, ikke sant?*». Dette strider med det revisorloven §9-7 hvor revisor er underlagt å vurdere og uttale seg om alle opplysningene i redegjørelse om samfunnsansvar er gitt iht. §3-3c. Derimot har

Respondent G har en annen oppfatning av spørsmålet. Respondenten hevder at store foretak ikke alltid inkluderer alle opplysninger beskrevet i §3-3c, noe som samsvarer med forskning til Olsen & Orderdalen (2014). Erfaringen til Respondent G viste at store foretak er dårligst på å evaluere resultatene iht. §3-3c. For eksempel kan selskapet opplyse klimagassutslippet uten å gi noen mening om de er fornøyd med tallet. Eller så kan selskapet opplyse at de har 30% kvinner uten å evaluere forholdet videre.

Etter revisorloven §9-7 må revisor kommunisere resultatet av revisjonen ved å avgi revisjonsberetning. I forbindelse med dette ble revisorer videre stilt spørsmål om vedkommende noen gang opplevde at det har vært gitt en modifisert konklusjon med forbehold om årsberetningen pga. vesentlig feilinformasjon eller vesentlig uoverensstemmelse mellom «øvrig informasjon» og regnskapet. Alle respondentene har slått fast at ingen av dem har gitt en modifisert konklusjon med forbehold på grunn av feil i redegjørelse om samfunnsansvar. Dette kan være ganske oppsiktsvekkende siden noen av respondentene tidligere har nevnt at ikke alle store foretak oppgir minimumsopplysninger iht. §3-3c i sine rapporter. Respondent D begrunner dette med at «*revisor ikke har så stort fokus på «øvrig informasjon» generelt*».

Respondent A hevder at når det gjelder tilfeller da revisor oppdager uoverensstemmelser i øvrig informasjon, pleier selskaper å luke ut de inkonsistensene som er en mye mer konstruktiv ting å gjøre enn å få forbehold. Resonnementene til respondent F, G og H indikerer at terskelen for å gi modifisert konklusjon til store foretak er ganske høy når det gjelder øvrig informasjon. Det handler først og fremst om en grad av sikkerhet. Ifølge Respondent H er det er en stor forskjell på når revisor gjør full revisjon og mangler bevis eller oppdager vesentlige feil da, og når revisor utfører konsistenssjekk. I tillegg er det å få modifisert konklusjon svært alvorlig for selskaper og foretak gjør alt mulig for å unngå slik konklusjon på både regnskapet og årsberetning ved å korrigere manglende opplysninger. Respondent F legger til at «*det er sjelden man ser forbehold og presiseringer på børsnoterte selskaper, for da ringer alle alarmklokker. Det med forbehold er en ganske alvorlig sak, men det kan skje altså. Men da er det store uenigheter om vesentlige poster i regnskapet*».

Neste spørsmål henger sammen med kravet til å uttale seg om redegjørelse om samfunnsansvar inneholder de opplysninger som skal gis iht. rskl. §3-3c, det som vi omtaler som lovlighetsjekk. Her ble informantene spurt om vedkommende anser en mangel på ett av

punktene i rskl. §3-3c første ledd som *vesentlig feilinformasjon* som kan føre til at revisor avgir konklusjon med forbehold om redegjørelse om samfunnsansvar i avsnitt “Øvrig informasjon”. De fleste informantene er enig i at en slik mangel er «lovbrudd» og siden revisors oppgave er å sørge for at lovene overholdes, skal revisor i en slik situasjon sende et nummerert brev til ledelsen. Hvis selskapet ikke retter opp mangelen i redegjørelsen, skal revisor modifisere konklusjon i form av forbehold om «Øvrig informasjon». Svarene til informantene samsvarer med vår forståelse av oppgaver og plikter til revisor iht. til regelverket. Derimot svarer Respondent B at tilfellet hvor selskapet for eksempel ikke skriver noe om miljøet eller menneskerettigheter, hadde vedkommende tatt kontakt med fagavdeling og «ville aldri tatt den vurderingen på egenhånd». H*n argumenterer det med at revisor «*putter mange timer inn i et revisjonsoppdrag, men det eneste omverdenen ser av det arbeidet er den revisjonsberetningen som er alt fra 2 til 6-7 sider, og det er på en måte revisors sluttprodukt. Så å sørge for at den er riktig, det er det viktigste vi gjør. Så det er klart at har revisorer da avvik på en eller annen måte, så er det noe vi alltid vil diskutere med noen andre*».

Siden vurdering av vesentlig feilinformasjon i redegjørelse om samfunnsansvar innebærer en viss grad av profesjonelt skjønn, ønsket vi å få noen eksempler på vesentlig feilinformasjon som kan føre til en konklusjon med forbehold om årsberetningen i avsnitt “Øvrig informasjon”. Kun tre respondenter kommer med noen konkrete eksempel. Respondent F trekker fram en vesentlig uoverensstemmelse hvor «*informasjonen i redegjørelse om samfunnsansvar ikke henger sammen i det hele tatt med regnskapet og kunnskapen utarbeidet under revisjonen. Hvis foretak skriver at det ikke forurenser noen ting, mens selskapet viser at de driver med oljeproduksjon*». Respondent G trekker lignende eksempel: «*det blir jo litt hypotetisk da, men jeg ville tenkt at hvis du var et oljeselskap og ikke hadde skrevet noe om klimagassutslipp*». Respondent H trekker også frem et eksempel «*Hvis bærekraftsrapporten er veldig ubalansert og bare tar med positive virkninger og utelater negative virkninger, så kunne det kanskje komme på et nivå som er ubalansert og misvisende*». Vedkommende presiserer videre «*Hvis selskapet omtaler businessen sin som bærekraftig, men egentlig har en liten avdeling hvor de jobber med et bærekraftig prosjekt som er i startgropa og ingen av Revenue, og minimal del av OPEX eller CAPEX som kan forbindes med bærekraft. Da ville jeg sagt at det er misvisende at du driver bærekraftig virksomhet*». Generelt har det vært utfordrende for informantene å besvare spørsmålet, siden fem av åtte informanter har unnlatt å besvare spørsmålet. Grunnen til dette kan være manglende erfaring på forholdet, siden

ingen av respondentene har hatt noe erfaring med vesentlig feilinformasjon i redegjørelse om samfunnsansvar. En annen forklaring på dette kan være at noen av informantene nevner at de ikke har like stort fokus på øvrig informasjon som på regnskapet, selv om den må konsistens-, lovlighets- og vesentlig feilinformasjonssjekkes.

6.2.6. Virkning av endingene i revisorloven §9-7 på typen og omfanget av kontrollene rettet mot redegjørelse om samfunnsansvar.

I 2020 ble revisorloven §9-7 innført i norsk lovgiving som har erstattet den tidligere revisorloven §5-6. Ifølge kommentarer til den nye paragrafen, skal revisor uttale seg om *alle opplysningene* i redegjørelse om samfunnsansvar er konsistent med årsregnskapet og om opplysningene som er beskrevet i §3-3c og andre relevante lover er gitt (Kjelløkken et. al., 2021, s. 276). I motsetning var revisor tydeligere underlagt å uttale seg om kun opplysninger iht. rskl. §3-3c og ikke ta hensyn til andre regelverk som reguler redegjørelse om samfunnsansvar. Denne utvidelsen av loven kan i vår forståelse føre til at omfanget og typen av revisjonshandlinger endrer seg ved kontroll av redegjørelse om samfunnsansvar iht. rskl. §3-3c. I forbindelse med dette spurte vi informantene hvilken virkning de nye kravene har på revisors arbeid. Kun Respondent A hevder at revisorer bruker mer tid på å lese rapportene fordi de har blitt lengre og mer omfangsrike, men typen av kontrollene er like. Respondent C uttaler at selve sjekklisterne har blitt lengre enn før og *«fra 2023 vil det bli mer direkte lenker mot EU-forordningen om de temaene som skal opp. Så ja, det har blitt mer tidkrevende.»*

Respondentene B, D og F hevder at kontrollene rettet mot redegjørelsen om samfunnsansvar er akkurat som før, noe som tyder på at lovendringene ikke har hatt like stor effekt som først antatt. Revisor D utdyper videre *«Det som står er om alle opplysninger som kreves, er tatt med. Det er jo ikke noe revisjonsplikt fortsatt av disse opplysningene. Det er ikke noe realitetsforskjell på ny og gammel lov på dette punktet»*. Revisor F deler denne oppfatningen og sier at revisorloven §9-7 ikke har endret noe i praksis som gjelder både omfanget og typen av kontrollene rettet mot redegjørelsen om samfunnsansvar. Respondent G uttaler at det er generelt større fokus på slik kontroll, men vedkommende kan likevel ikke forbinde dette med krav i revisorloven §9-7. Respondent H, ansatt i Revisorforeningen, begrunner at så stor variasjon i svarene kan forklares med at revisorer står i en *mellomfase* hvor reguleringene går fra å være slappe til mye strammere, og revisors atferd i mellomfasen kan være ulik. Det kan være ulike syn på oppgaver og plikter knyttet til kontroll av redegjørelse om samfunnsansvar,

men vedkommende synes at «*det følger av at rammeverket har vært spredt og rapporteringen har vært av varierende kvalitet og revisors rolle har vært fremdeles av såpass lite konkret*».

6.3. Revisors oppgaver og plikter ved vurdering av bærekraftsrapportering fremover

Som flere informanter nevner, står revisjonsbransjen i en mellomfase. Dette knyttet til at EU har vedtatt Bærekraftsdirektivet (CSRD) som også blir innført i norsk rett i 2024. CSRD er et omfattende regelverk som regulerer både hvordan selskaper skal rapportene om bærekraft og revisors oppgaver og plikter ved obligatorisk attestasjon av rapportene. Vårt tredje forskningsspørsmål handler om hvordan revisor forventer at dette direktivet vil påvirke revisors oppgaver og plikter i forbindelse med bærekraftsrapportering.

6.3.1. Innføring av CSRD

For å besvare forskningsspørsmålet, spurte vi innledningsvis om norske store foretak er klare til å håndtere mer omfattende krav når det gjelder bærekraftsrapportering. Ifølge Informant A er det bare de hundre største av de 2000 selskapene som treffes av CSRD, som er i stand til å omstille seg til mye mer omfattende rapporteringskrav. Vedkommende begrunner synspunktet med at de største foretakene har egne bærekraftsavdelinger, bærekraftsansvarlig og gjerne bærekraftsteam som har jobbet med dette i mange år. I motsetning, er mange av de andre 2 000 foretakene godt i gang med å sette seg inn i det nye regelverket, mens noen ikke vet hva som treffer dem en gang. De må virkelig gjøre en innsats fram til 2025 hvor de fleste av disse 2000 vil bli rammet av EUs direktiv. Dette synspunktet samsvarer med besvarelsene til Respondent C, D, F, G og H. Informant F understreker at grad av bevissthet på det nye direktivet er svært varierende blant børsnoterte selskaper. Skiftet fra regnskapsloven §3-3c til CSRD er en stor og vesentlig økning i rapporteringsplikten, og vedkommende har flere børsnoterte selskaper i kundeporteføljen, der noen er klare, mens andre har knapt begynt å tenke på omstillingen. «*Det er strekk i laget på alle nivå*». Dette støttes av studien til Olsen & Orderdalen (2014) som viser samme resultat. Etter at rskl. §3-3c har vært innført i Norge, har foretak, som har blitt truffet av loven, hatt noe manglende rapportering på samfunnsansvar, mens noen skilte seg ut og har utfyllt alle krav iht. den nye paragrafen. Det kan tyde på at selv om regelverket trer i kraft, kan det ta tid før alle foretak klarer å omstille seg og tilstrekkelig forbedre rapportene sine.

Informant B tekker frem et interessant poeng om at det som blir utfordringen ved omstillingen for de fleste selskapene er *«å kunne bygge dokumentasjon som har revisjonsspor på den samme måten som man har rundt den finansielle informasjonen. For det å skjønne rammeverket og hva foretakene må rapportere om, får de til. Men det er kvaliteten på særlig dataene foretakene vil rapportere på, som kommer til å bli krevende»*. Kun Respondent E opplever at det skjer lite aktivitet i forbindelse med innføringen av direktivet blant vedkommende sine kunder. H*n uttaler *«foretakene er i stand til, men ikke helt bevisst på det i mange tilfeller. Sann som med styremøtet i dag. De har hatt det på agendaen, diskutert det, men det har ikke skjedd noe»*.

Ifølge CSRD skal bærekraftsrapporter attesteres eksternt av revisorer. I mange år har revisor blitt sett på som en spesialist på finansiell rapportering. Det at revisor også skal spille en sentral rolle i obligatorisk attestasjon av ikke-finansielle rapporter medfører justering i revisors tradisjonelle oppgaver og plikter. Alle informantene ble videre spurt om de oppfatter revisor som den riktige spesialisten som bør attestere bærekraftsopplysninger. Alle respondentene er enige om at revisor er en spesialist som kan foreta slik attestasjon. Informant H hevder at CSRD er en stor justering i revisors oppgaver, men vedkommende mener at revisor sin erfaring med profesjonell skepsis, og det å vurdere estimer og attestasjon iht. SA 3000 peker på at revisor er kapabel til å attestere bærekraftsopplysninger. I tillegg har samfunnet ganske høy grad av tillit til revisor allerede. Informanten synes at det er viktig at det bygges videre på det tillitsforholdet og rollen som revisor har, for at det skal funke med bærekraftsrapportering på lik linje som ved finansiell rapportering. Både respondent D, E og F nevner at revisorer må ha kompetanse på saksforholdet, altså på bærekraftsrapportering, og det kreves en del kompetanseheving innen bærekraft for å kunne foreta slik attestasjonen.

Informant A og D peker på at i noen tilfeller kommer revisorer til å bli nødt til å koble på eksterne ressurser, for eksempel å revidere CO₂-avtrykk. Forskningen gjennomført av Boiral, Heras-Saizarbitoria og Brotherlon (2019) viser at revisors kompetanse innen bærekraftsrapportering er ofte manglende. Følgelig kan forskningen tyde på at revisorer vil bli nødt til å koble eksterne eksperter. Til tross for det er det revisorer som har best kompetanse innen attestasjonsrammeverket og ulike standarder. Informant A forteller at *«rapporteringsstandardene som hører til bærekraftsdirektivet, er lagd på en måte som revisor kjenner igjen»*.

6.3.2. Grad av sikkerhet

Ifølge CSRD skal attesteringen i første omgang gis med moderat sikkerhet, og etter hvert med betryggende sikkerhet (PwC, u.å.). Neste spørsmål ble stilt for å finne ut revisors mening angående grad av sikkerhet som er mest passende for attestasjon av bærekraftsopplysninger. Flere informanter, herunder informant A, F og E, har nevnt at det kan være utfordrende for mange store foretak å lage rapporter med samme revisjonsspor som for finansiell rapportering, som reiser spørsmål om revisor vil være i stand til å attestere rapportene med 95% sikkerhet. Informant E peker særlig på måleproblemer i opplysningene i bærekraftsrapporter, siden de ofte er i form av tekst og det er utfordrende å finne objektivt revisjonsbevis på kvalitativ informasjon. Informant B deler denne oppfatningen og utaler «*i revisjon har du tall og en vesentlighetsgrense, så det er veldig konkret, mens mye av det som skal inn i bærekraftsrapporter er mindre konkret, og jeg tror vanskeligere tilgjengelig i form av revisjonsbevis*».

Alle informantene er enige om at i utgangspunktet bør man ha betryggende sikkerhet på slik informasjon. Men basert på dagens krav til bærekraftsrapportering og lite standardisert innhold i rapporter, er det fornuftig å attestere med moderat sikkerhet i første omgang. Informant F mener at hvis man skal ha høy sikkerhet på opplysningene i bærekraftsrapporter med en gang, så kan det bli «*ekstremt omfattende og kostbart*». Vedkommende begrunner det med at høy sikkerhet krever ganske mye arbeid og en skal gå ganske langt ned i materien for å gi høy sikkerhet.

6.3.3. Plassering av redegjørelse om samfunnsansvar

Bærekraftsdirektivet skal kreve at foretak inkluderer redegjørelse om samfunnsansvar i sin årsberetning. På spørsmålet som handler om bærekraftsrapport bør være inkludert i årsberetning har vi fått varierende svar. Informant A, E, F og G mener at bærekraftsrapport bør være en del av årsberetning, mens informant C, D og H har derimot gitt oss argumenter for at bærekraftsrapport bør være adskilt i et separat dokument. Informant B har drøftet spørsmålet for og mot. Vi har samlet alle argumentene på begge sider i tabell 3:

Tabell 3: Argumenter for og imot å skille ut bærekraftsrapporten i et separat dokument

Argumenter for å inkludere bærekraftsrapporter i årsberetning	Argumenter for å skille bærekraftsrapporter i et separat dokument
<ul style="list-style-type: none"> - Sikrer at styret signerer og tar ansvar for bærekraftsrapporten (Informant A og G). - Bærekraftsrapport er mer konsistent med regnskapet (Informant B). - Flere selskaper som laget en integrert rapport som ikke kan deles i to (Informant B). - Det er en integrert del av virksomheten å tenke bærekraftig (Informant F). 	<ul style="list-style-type: none"> - Hvis omfattende bærekraftsrapporter er inkludert i årsberetning, drukner den i all annen informasjon (Informant B). - Forskjellige brukere og forskjellige fokusområder på finansiell og ikke-finansiell informasjon (Informant C). - Forskjellige revisorer på attestasjonen av bærekraftsrapporten og på revisjonen av årsregnskapet. Sikrer at to revisorer ikke uttaler seg om det samme dokumentet med forskjellig grad av sikkerhet (Informant D). - Årsberetning er mer ryddig (Informant H).

6.3.4. CSRD og det grønne skiftet

Avslutningsvis ble det stilt spørsmål om informantene mener om CSRD-regulering kommer til å bidra til det grønne skiftet. Informant A understreker at i denne sammenhengen er det viktigste at foretakene faktisk gjør mer enn det de rapporterer: *«Når du får krav om å rapportere på klima eller likestilling, da må du jobbe med det. Du slipper ut så mye CO2, og hvordan kan vi redusere vårt CO2-avtrykk?»*. Dette støttes av forskning til Hummel et al. (2019) som viser at mindre bærekraftige foretak har tendens til å attestere bærekraftsrapportene sine for å styrke deres legitimitet (Hummel et al., s. 2019, s 749). Innføringen av CSRD betyr ikke direkte at de store foretakene vil bidra til det grønne skiftet, siden noen av dem er mer opptatt av å fremstå som bærekraftig uten å legge videre arbeid i selve den bærekraftige omstillingen.

Informant A uttaler videre at økt rapporteringskrav betyr økt fokus på bærekraft, som vil kreve bedre måling av opplysninger. Dette kan gjøre dem mer transparente, og vise omverden hvordan foretakene faktisk håndterer bærekraft og sørger for en mer bærekraftig utvikling. Informant D opplever at det ofte er noen ildsjeler og bærekraftsentusiaster som arbeider med rapportering internt i de store foretakene, men ledelsen og styret ikke er så involvert i

prosessen. H*n uttrykker en kjent frase av Peter Drucker “*What gets measured gets managed*” og peker på viktigheten av bærekraftsdirektivet som etter respondentens mening kan skifte bevisstheten på bærekraftsinformasjon hos ledelsen og styret. Informant B, C og F er enige med dette og synes at nye rapporteringskrav er en del av det grønne skiftet. Derimot uttrykker Informant F at vedkommende signerte noen revisjonsberetninger på to banker, som består av 200 sider allerede i dag. Så hvis foretak i tillegg skal ha 50-100 sider på bærekraft, så kan det bli for mye informasjon også, såkalt «*information overload*».

Informant F som er også ansatt i Revisorforeningen begrunner viktigheten av innføring av CSRD i EU og Norge. Informanten peker på at CSRD forventes til å løfte kvaliteten på bærekraftsrapportering. Dette støttes også av forskning til Ballou et al. (2018) som indikerer at attestasjon med moderat sikkerhet hadde en positiv effekt på kvaliteten av rapportene ettersom unøyaktigheter i tidligere rapporter ble identifisert. Videre legger Informant F til at hvis planen til EU vil funke, kommer bærekraftsdirektivet til å drive privat kapital over i bærekraftige investeringer. Respondenten konkluderer med at «*sånn vanligvis er det ikke rapportering som flytter fjell og er nøkkelen til at planeten overlever sånn i utgangspunktet, men det som er fint nå er at rapportering og regulatoriske krav er med på å drive fram en atferdsendring*».

Kapittel 7. Presentasjon og dokumentanalyse av store foretaks redegjørelser om samfunnsansvar

Formålet med Kapittel 7 er å presentere og analysere resultatene av dokumentanalysen av store foretaks redegjørelse om samfunnsansvar for regnskapsårene 2021 og 2022. Utvalget og kriteriene som blir brukt i analysen er beskrevet i Kapittel 4.

Hensikten med dokumentanalysen er todelt. For det første hjelper analysen å besvare vårt første forskningsspørsmål «*Hvilken virkning har den nye regnskapsloven §3-3c på innholdet og kvaliteten av redegjørelse om samfunnsansvar, sett fra revisors perspektiv?*». De fleste informantene i dybdeintervjuer slår fast at det ikke er selve rskl. §3-3c som har ført til forbedringer i innholdet på redegjørelse om samfunnsansvar. For å se om det finnes direkte sammenheng på forbedringene i rapporterings innhold og de nye kravene i regnskapsloven i praksis, skal vi benytte sjekklisten med kriterier basert på rskl. §3-3c og sammenligne rapporter for årene 2021 og 2022. Dette vil hjelpe oss å danne *egen mening* om hvordan innholdet på rapportering har endret seg, samt se om det var selve rskl. §3-3c som har forårsaket innholdsforbedringene.

For det andre vil analysen bidra til å besvare vårt andre forskningsmål «*Hvilken virkning har den nye revisorloven §9-7 på revisors vurdering og uttalelse av redegjørelse om samfunnsansvar?*». Etter revl. §9-7 andre ledd bokstav g og f er revisor pålagt å uttale seg om redegjørelse om samfunnsansvar er konsistent med årsregnskapet, inneholder alle opplysninger iht. rskl. §3-3c. Etersom revisor oppdager vesentlig feilinformasjon, må forholdet oppgis i revisjonsberetningen. I forbindelse med dette vil vi se på revisjonsberetninger for å undersøke om revisorer kommenterer eventuelle mangler, vesentlig uoverensstemmelser eller feilinformasjon som revisorloven §9-7 andre ledd bokstav g og f tilsier. For å oppnå dette må vi først undersøke om store foretak i vårt utvalg innfrir alle krav i redegjørelser om samfunnsansvar iht. rskl. §3-3c. Resultatene fra analysen blir videre sammenlignet mot våre funn i dybdeintervjuer og mot teori og tidligere forskning som ble presentert tidligere i oppgaven.

7.1. Virkning av rskl. §3-3c på innholdet og kvaliteten av redegjørelse om samfunnsansvar

Innledningsvis vil vi drøfte plassering av dokumentene vi skal analysere. To av foretakene i utvalget svarer på redegjørelse om samfunnsansvar i årsberetning og henviser til flere små rapporter for året 2022 i henhold til GRI Universal Standards 2021. Ved dybdeintervjuet nevnte Informant G at revisorer ikke anser tilleggsdokumenter, som understøtter redegjørelsen om samfunnsansvar i årsberetningen, som «øvrig informasjon». Derfor har vi valgt å ikke ta hensyn til informasjonen i ulike små rapporter som finnes utenfor redegjørelsen og årsrapporten.

Funn i dybdeintervjuer har vist at revisorer har ulik oppfatning av hvordan innholdet på bærekraftsrapportering har endret seg etter innføring av nye krav i rskl. §3-3c i 2021. Etter å ha foretatt en sjekklisterbasert gjennomgang av bærekraftsrapporter, avdekket funnene i dokumentanalysen at rapportene har blitt både lengre og mer omfattende i regnskapsåret 2022, til tross for at det foreligger stor spredning i hvordan store foretak rapporterer om samfunnsansvar. Foretakene er best på å rapportere om retningslinjer og virkningene av retningslinjene knyttet til alle dimensjonene i regnskapsloven §3-3c første ledd, som er gjeldende fra og med 2013. Alle foretakene i både 2021 og 2022 har inkludert ovennevnte krav i redegjørelsen. Funn til Olsen & Orderdalen (2014) som har blitt gjennomført i 2014 rett etter implementering av regnskapsloven §3-3c, har vist manglende rapportering på dette kravet i de fleste undersøkte foretak (Olsen & Orderdalen, 2014, s. 232). Dette tyder på at foretakene har forbedret sine rapporter siden og inkluderer opplysninger iht. §3-3c i stor grad.

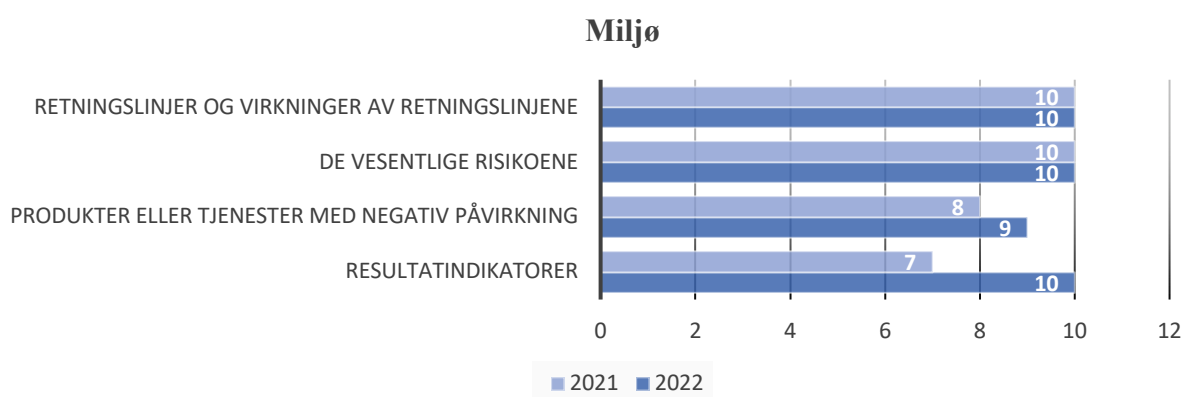
I dybdeintervjuer påstår samtlige informanter at regnskapsloven fra 2021 ikke har hatt noen virkning på rapportering om samfunnsansvar siden kravene fremdeles er uklare og kan forstås ulikt av foretakene. Dokumentanalysen har derimot vist at det foreligger direkte sammenheng mellom forbedringene i innholdet på rapportering om samfunnsansvar og de nye kravene i rskl. §3-3c. Foretak rapporterer mer på «*forretningsforbindelser, produkter eller tjenester som kan forventes å ha negativ påvirkning*» og inkluderer flere «*resultatindikatorer*» som den nye §3-3c tilsier. Foretakene i utvalget rapporterer også mer på «*de vesentlige risikoer*» knyttet til dimensjonene i rskl. §3-3c første ledd, herunder miljø, menneskerettigheter, sosiale forhold, arbeidsmiljø, likestilling og ikke-diskriminering og bekjempelse av korrupsjon i året 2022. Funnene i vår dokumentanalyse samsvarer med forskningen til Olsen & Orderdalen (2014) og

undersøkelsen til Erhvervsstyrelsen (2013). Videre presenterer vi nærmere funn og analyse av ti store foretaks rapporter om samfunnsansvar, herunder hva foretak rapporterer på hver av dimensjonene i rskl. §3-3c i årene 2021 og 2022.

7.1.1. Miljø

Som Figur 3 viser, skiller emnet miljø seg ut. Det har vært en gjennomgående trend at foretakene hadde mest omfattende rapportering på miljøet. Dette innebar at både i årene 2021 og 2022 har alle foretakene i utvalget opplyst om de vesentlige risikoene, retningslinjer og virkningene av retningslinjene knyttet til miljø i sin redegjørelse om samfunnsansvar. De fleste foretakene har utarbeidet klimarapporter som har vært inkludert enten i årsberetning eller publisert på foretakets nettside.

Kravet om å opplyse om forretningsforbindelser, produkter eller tjenester som kan forventes å ha negativ påvirkning på miljø er også godt dekket, selv om kravet gjelder kun dersom «*det er relevant og vesentlig*» (Regnskapsloven, 2021, §3-3c andre ledd bokstav d). Åtte av ti foretak rapporterer på forholdet i 2021 i motsetning til ni foretak i året 2022.

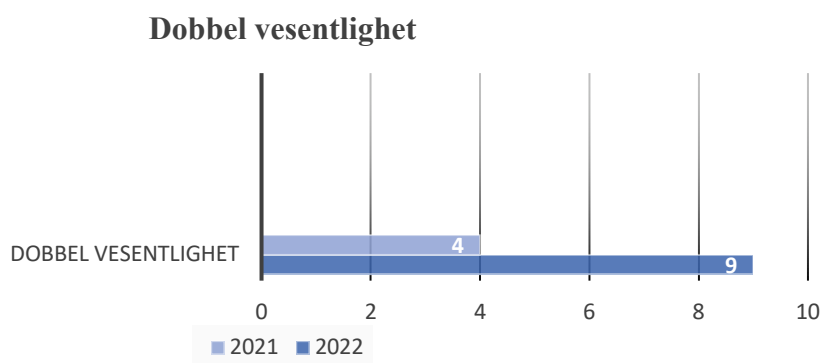


Figur 3: Antall foretak som rapporterer om ulike krav innen dimensjon «miljø».

Verken forarbeidene eller kommentarene til regnskapsloven inneholder ytterligere forklaring på hva som ligger under kravet om å opplyse om resultatindikatorer. I vår forståelse handler det om de kvantitative opplysninger som for eksempel Key Performance Indicators (KPI), nøkkelindikatorer for å måle bærekraft. Et annet eksempel kan være at foretaket opplyser for eksempel om at klimafotavtrykk ble nedjustert fra 6 454 tonn CO₂e til 3 934 tonn CO₂e. Kravet om å opplyse på forholdet er nytt for regnskapsåret 2022 og obligatorisk kun når det

er relevant. I 2021 var det syv foretak som inkluderte slike opplysninger i bærekraftsrapporter, mens i 2022 økte tallet til ti foretak.

I 2021 har ordlyden i regnskapsloven §3-3c endret seg hvor krav om å opplyse om det «*ytre miljøet*» ble erstattet av «*miljø*». Ifølge PwC er den viktigste endringen i rskl. §3-3c at nå må store foretak gi opplysninger om hvordan foretaket selv blir påvirket av omgivelsene i tillegg til hvordan selskapet påvirker sine omgivelser (PwC, 2022). Det vil si at foretak må legge til grunn dobbel vesentlighet-prinsippet i sin rapportering allerede fra og med året 2022, selv om det ikke kommer direkte av ordlyden i loven. Dobbelt vesentlighet-prinsippet er også noe kommende CSRD legger stor vekt på ved utarbeidelsen av de nye rapporteringskravene. Funnene viser at kun fire foretak enten nevnte begrepet «dobbelt-vesentlighet» eller beskrev prinsippet i sine rapporter i 2021, mens i 2022 øktet tallet til ni foretak.

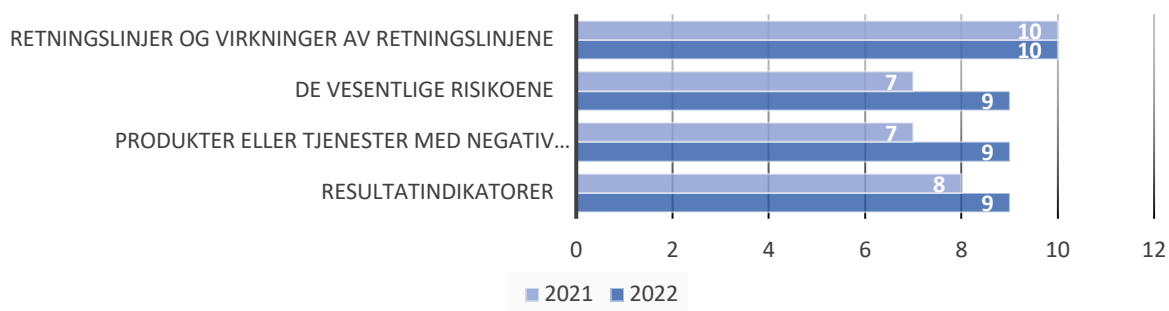


Figur 4: Antall foretak som opplyser om «dobbelt vesentlighet» i sin redegjørelse om samfunnsansvar.

7.1.2. Menneskerettigheter og sosiale forhold

Etter å ha gjennomgått alle 20 rapporter har vi bestemt for å slå sammen to ulike punkter i rskl. §3-3c første ledd, herunder menneskerettigheter og sosiale forhold. Dette knyttet til at noen av retningslinjer kunne falle under både dimensjon «sosiale forhold» og «menneskerettigheter» som førte til at det videre har vært utfordrende å kategorisere dem mellom disse to dimensjonene. De ovennevnte punktene er etter vår vurdering i større grad gjenstand for skjønn. Til tross for utfordringene knyttet til analysen, anses forholdet dekket av syv av ti foretak i 2021, mens i 2022 var det kun ett foretak som unnlot å opplyse om de vesentlige risikoene. Ifølge Figur 5 har det vært en økning i antall foretak som rapporterte om resultatindikatorer, forretningsforbindelser, produkter eller tjenester med negativ påvirkning på dimensjonene fra 2021 til 2022.

Menneskerettigheter og sosiale forhold

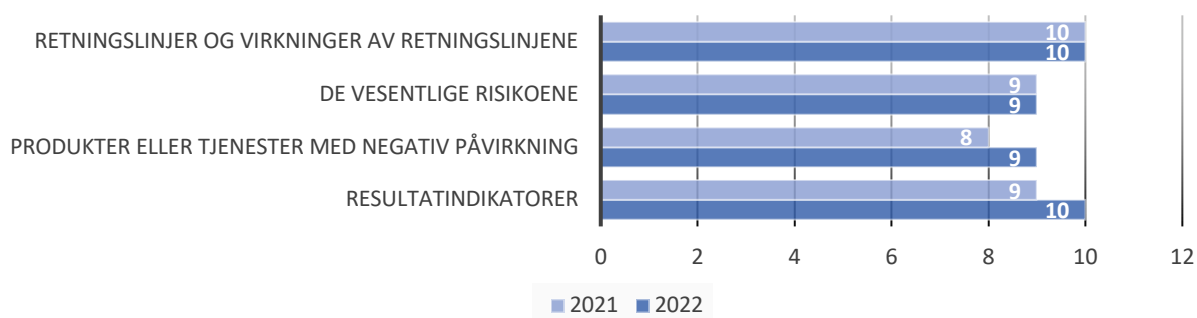


Figur 5: Antall foretak som rapporterer om ulike krav innen dimensjon «menneskerettigheter» og «sosiale forhold».

7.1.3. Arbeidsmiljø

Når det gjelder dimensjonen arbeidsmiljø, har foretak gitt opplysninger angående retningslinjer og virkninger av retningslinjer i både 2021 og 2022. Derimot er det kun ett foretak som ikke inkluderte de vesentlige risikoene knyttet til arbeidsmiljø i begge årene. Videre er det åtte av ti foretak som inkluderer informasjon om produkter eller tjenester med negativ påvirkning på arbeidsmiljø, mens i 2022 øker antall slike foretak til ni. Ett foretak unnlater å opplyse om resultatindikatorer innen arbeidsmiljø i 2021, mens i 2022 velger alle foretak å rapportere om det frivillige kravet som peker på forbedringene i innholdet av rapportene. Generelt, har opplysningene om arbeidsmiljøet blitt mer omfattende i 2022.

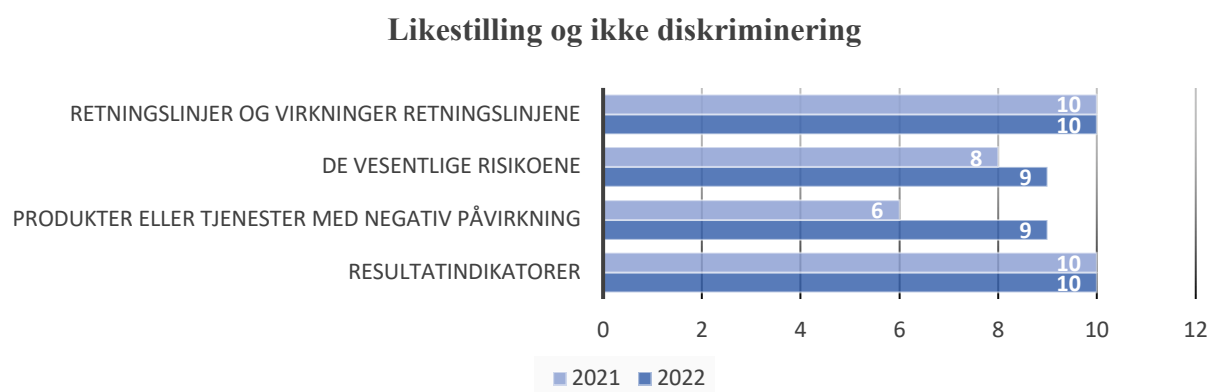
Arbeidsmiljø



Figur 6: Antall foretak som rapporterer om ulike krav innen dimensjon «arbeidsmiljø».

7.1.4. Likestilling og ikke-diskriminering

Likestilling og ikke-diskriminering er en relativt ny dimensjon i forhold til de andre. Kravet om å rapportere om forholdet ble innført i 2020 (Regnskapsloven, 2020, §3-3c). Alle foretakene i utvalget dekker kravet om å rapportere om retningslinjer og virkninger av retningslinjer i sine redegjørelser i både 2021 og 2022. Derimot er det kun åtte av ti foretak som opplyser om de vesentlige risikoene knyttet til likestilling og ikke-diskriminering i 2021, mens tallet øker til ni foretak i 2022. Figur 7 viser at foretak er dårligst til å rapportere om produkter eller tjenester med negativ påvirkning på dimensjonen. Likevel inkluderte alle foretakene resultatindikatorer som viser resultatet av arbeidet for å fremme likestilling og ikke-diskriminering.

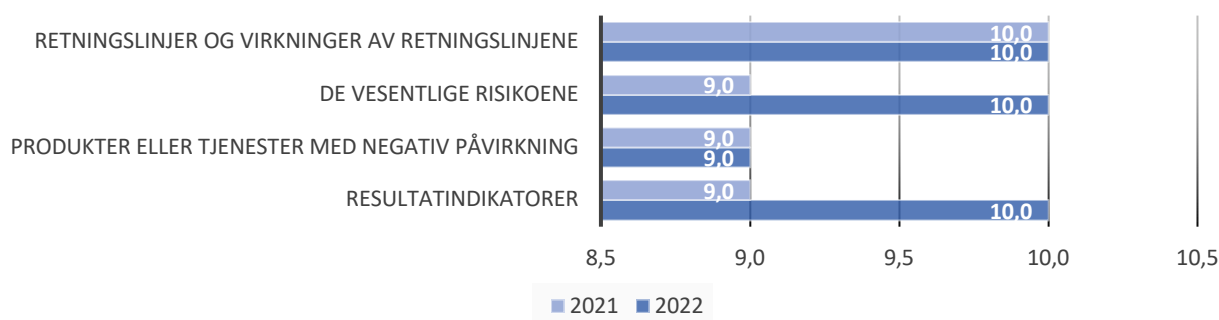


Figur 7: Antall foretak som rapporterer om ulike krav innen dimensjon «Likestilling og ikke-diskriminering».

7.1.5. Bekjempelse av korrupsjon

Dimensjonen «bekjempelse av korrupsjon» er godt dekket av alle foretak i begge rapporteringsårene, siden alle foretak i utvalget opplyser om retningslinjer og virkninger av retningslinjer iht. §3-3c. Ett av foretakene inkluderte ikke opplysninger om de vesentlige risikoene i 2021, mens i 2022 anses forholdet dekket. I begge årene opplyser ni av ti foretak i produkter eller tjenester med negativ påvirkning på dimensjonen. Videre dekkes kravet om resultatindikatorer fullt ut i 2022, mens ett foretak unnlater forholdet fra sin redegjørelse i 2021. Generelt er opplysningene mer omfattende i rapporteringsåret 2022, sammenlignet med 2021, samt at foretakene bruker mer plass på å rapportere om sitt arbeid for å bekjempe korrupsjon.

Bekjempelse av korrupsjon

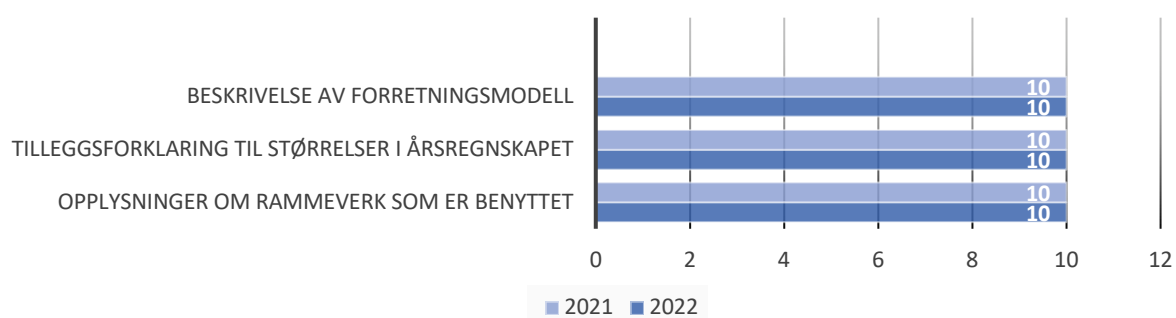


Figur 8: Antall foretak som rapporterer om ulike krav innen «bekjempelse av korrupsjon».

7.1.6. Andre krav i §3-3c som ikke er relaterte til dimensjonene i første ledd

Å inkludere beskrivelse av forretningsmodell er et obligatorisk krav i rskl. §3-3c fra og med 2022 som er innfridd av alle foretak begge årene. Når det gjelder tilleggsforklaring til størrelser i årsregnskapet, har alle foretak henvist til regnskapet og knyttet bærekraftsopplysninger mot den finansielle informasjonen. Dette er interessant siden Informant B har uttalt at det som rapporteres rundt samfunnsansvar, er informasjon som ligger langt fra det revisorer reviderer som for eksempel regnskapstall og risikoer rundt regnskapet. Finanstilsynet har også bemerket manglende sammenheng mellom regnskapsstørrelser og bærekraft. Likevel klarer alle foretak å linke bærekraft mot regnskap i bærekraftsrapporter, selv om ordlyden i loven tilsier at det ikke er obligatorisk.

Andre krav i §3-3c



Figur 9: Antall foretak som rapporterer om andre ulike krav i rskl. §3-3c.

7.2. Vurdering av redegjørelse om samfunnsansvar iht. revl. §9-7

Vårt andre forskningsspørsmål er knyttet til virkning av revisorloven §9-7 på vurdering og uttalelse om samfunnsansvar iht. §9-7. Vi vil undersøke her om revisorer rapporterer eventuelle mangler i redegjørelse om samfunnsansvar iht. rskl. §3-3-c ved å se på signerte revisjonsberetninger. For å gjøre dette må vi først *danne egen mening* om foretak i utvalget innfrir alle obligatoriske krav iht. rskl. §3-3c. I Tabell 4 presenterer vi en oversikt over kravene som iht. kommentarutgave til regnskapsloven §3-3c, utarbeidet av DIBkunnskap i samarbeid med EY, er obligatoriske å inkludere uavhengig av om foretak anser opplysninger som vesentlig. Disse kravene er gjeldende fra og med rapporteringsåret 2022 (DIBkunnskap AS & EY, 2021).

Tabell 4: Oversikt over krav i rskl. §3-3c

Alltid obligatorisk iht. rskl 3-3c	Opplyses om vesentlig eller relevant.
1. En beskrivelse av foretakets forretningsmodell;	1. Forretningsforbindelser, produkter eller tjenester som kan forventes å ha negativ påvirkning på slike forhold skal opplyses om, samt hvordan foretaket arbeider for å håndtere disse risikoene.;
2. Beskrivelse av foretakets retningslinjer for håndtering av forholdene nevnt i første punktum;	2. Resultatindikatorer som er relevante for foretakets virksomhet.
3. Virkninger av retningslinjene;	3. Tilleggsforklaringer til størrelser som er oppført i årsregnskapet
4. De vesentlige risikoene knyttet til foretakets virksomhet som omhandler forholdene nevnt i første ledd.	
5. Opplysninger om rammeverk som er benyttet.	

Funnene i dybdeintervjuer har vist seg å være varierende, hvor noen av informantene peker på at store foretak pleier å innfri alle krav i redegjørelser om samfunnsansvar iht. rskl. §3-3c. I dokumentanalysen avdekket vi noen manglende rapporteringer på kravet vedrørende opplysningsplikt om de vesentlige risikoene knyttet til punktene i rskl. §3-3c første ledd. Dette knyttes til at ett av foretakene unnlater å opplyse om de vesentlige risikoene knyttet til arbeidsmiljø, likestilling og diskriminering, mens de andre ikke nevner vesentlige risikoer knyttet til sosiale forhold og menneskerettigheter. For å se om forholdet føres opp av

revisorer har vi også undersøkt revisjonsberetningen revisorer har utstedt for de overnevnte selskapene for rapporteringsåret 2022.

7.2.1. Revisjonsberetning

Alle foretak har fått umodifisert konklusjon i regnskapsåret 2022. Dette samsvarer med våre funn i dybdeintervjuer hvor alle informantene hevdet at det er svært sjeldent at et stort foretak får modifikasjon på regnskapet eller årsberetningen. Forholdet er knyttet til at det er svært alvorlig for store foretak å få slik modifisert konklusjon. For det andre, ifølge informantene i dybdeintervjuer pleier store foretak å oppfylle alle krav i redegjørelser om samfunnsansvar og inneholde de opplysningene som minst skal gis iht. §3-3c, noe som strider mot våre funn i dokumentanalysedelen.

Funn i dokumentanalysen viser at to foretak ikke innfrir ett eller flere obligatoriske krav beskrevet i rskl. §3-3c i 2022. Dette knyttes til at foretakene ikke opplyser om de vesentlige risikoene knyttet til dimensjonene beskrevet i rskl. §3-3c. Kommentartutgave til regnskapsloven inneholder hva som defineres som minstekravet iht. den nye §3-3c og inkluderer «*en beskrivelse av de vesentlige risikoene knyttet til foretakets virksomhet som omhandler forholdene nevnt i første ledd*» (DIBkunnskap AS & EY, 2021). Det vil si at selskapet ikke kan unnlate å rapportere om de vesentlige risikoene knyttet til de seks dimensjonene. Likevel er det manglende forholdet ikke bemerket av revisorer i revisjonsberetninger. Dette finner vi interessant siden de fleste informantene i intervjuanalysen påstår at slik mangelfull informasjon anses som vesentlig og det er noe de fleste respondentene hadde pekt på i revisjonsberetninger. Likevel uttaler en informant at revisorer kan overse slik mangel siden revisorer reviderer selve regnskapet og ikke har like stort fokus på «øvrige informasjon». Dette peker på at revisorloven §9-7 tolkes ulikt av ulike revisorer.

For å oppsummere, har dokumentanalysen vist at det foreligger mangel på fullstendigheten iht. rskl §3-3c og slik mangelfull opplysning ikke har blitt fulgt opp av revisorer, selv om revisorloven §9-7 andre ledd bokstav g tilsier det.

7.2.2. Svakheter av sjekklisterbasert gjennomgang

Under gjennomgangen oppdaget vi at sjekklisterbasert kontroll på hvilke kriterier som er med i rapporten og ikke, har sine svakheter. Dette knyttet til at to selskaper eksempelvis kan ha med et punkt og dermed få «godkjent» på krav iht. §3-3c på helt lik linje, selv om kvaliteten og omfanget av rapporteringen på punktet er vidt forskjellig. Det vil si at til tross for at formuleringer foretak bruker i rapportene er i mange tilfeller generelle, samt det ofte gis lite konkret informasjon om forholdene som kreves av regnskapsloven §3-3c, oppfyller foretak krav i regnskapsloven §3-3c likevel. Det er knyttet til at loven pålegger foretak å nevne eller beskrive et forhold uten å gå i dybden på hva som ligger bak kravet.

Et annet problem er såkalt «greenwashing». I utvalget vårt har vi ett oljeselskap som har en bedre og mer omfattende bærekraftsrapport enn selskapet, som produserer avisepapir og magasinpapir, selv om det sist nevnte driver naturligvis mer bærekraftig virksomhet. Det kan illustreres ved at produsent av avisepapir og magasinpapir slapp ut 221 tonn CO₂ pr. ansatt i direkte utslipp (Scope 1 og 2 ifølge GRI) i 2022, mens oljeselskapet slapp ut 520 tonn CO₂ pr. ansatt. Det vil si at selv om et foretak kan ha mer omfattende bærekraftsrapport som tilfredsstillende alle krav i regnskapsloven §3-3c, kan det ikke direkte indikere at foretaket nødvendigvis er bærekraftig.

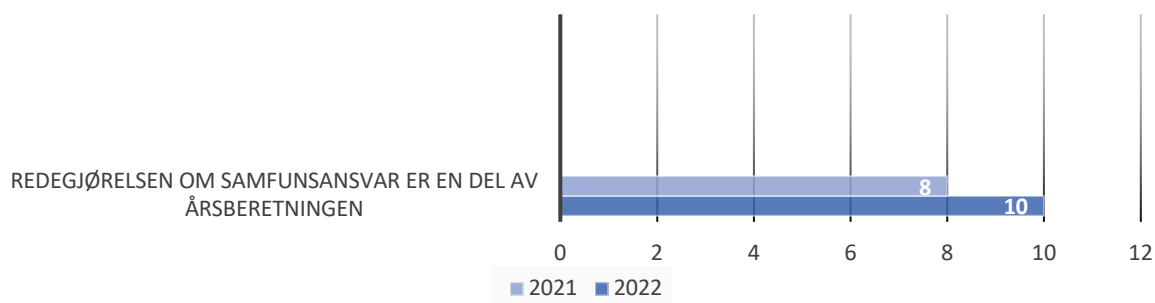
7.3. Andre funn

Her presenteres og analyseres andre funn som vi har oppdaget under dokumentanalysen. Til tross for at funnene ikke kan direkte forbindes med forskningsspørsmålene, anses de likevel svært relevante for problemstillingen og temaet vi undersøker.

7.3.1. Plassering av redegjørelse om samfunnsansvar

Ifølge regnskapsloven §3-3c kan store foretak velge om de vil svare på krav om redegjørelsen om samfunnsansvar i årsberetningen eller publisere et separat dokument og henvise til det i årsberetningen. Derimot pålegger CSRD, som vil bli gjennomført i norsk rett tidligst i 2024, store foretak å publisere redegjørelse om samfunnsansvar i årsberetningen. Funnene viser at det er kun to foretak som ikke hadde redegjørelsen inkludert i årsberetningen i året 2021, men har videre valgt å inkludere den i årsberetning året etter. Det kan indikere at store foretak tar frivillig hensyn til det kommende CSRD-direktivet selv om det ikke er obligatorisk i Norge ennå, noe som også overensstemmer med informasjonen vi fikk under dybdeintervjuer.

Plassering av redegjørelsen



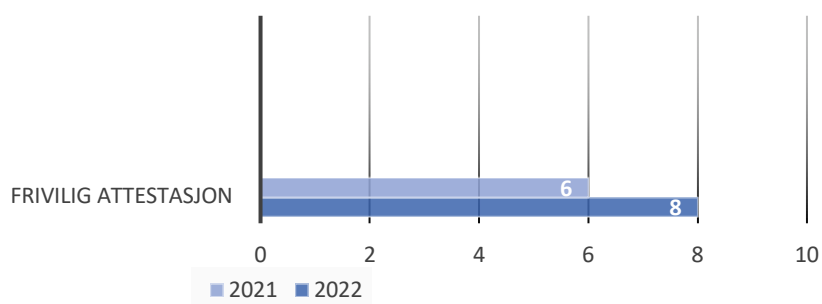
Figur 10: Antall foretak som inkluderer redegjørelse om samfunnsansvar i årsberetning

7.3.2. Frivillig attestasjon

Det har vært observert en økning i antallet foretak som frivillig attesterer sine bærekraftsrapporter. I 2021 var det seks av ti foretak som har valgt å attestere sine rapporter, mens året etter økte antallet slike foretak til åtte. Dette samsvarer med forskning gjennomført av Alsahali og Malagueno (2021) hvor funnene har indikert en økende tendens i attestasjon av bærekraftsrapportering globalt de siste årene (Alsahali & Malagueno, 2021, s. 627).

Det som er interessant å bemerke her er at foretakene, som har frivillig attestert sine bærekraftsrapporter, har også innfridd vår forståelse av alle kravene i regnskapsloven §3-3c. Funnene er i samsvar med forskning gjennomført av Ballou et al. (2018) som viser at kvalitetsforbedringer av rapporteringen kan oppnås ved attestasjon av revisjonsselskaper, hvor revisor har mulighet til å avdekke eventuelle unøyaktigheter eller mangler.

Frivillig attestasjon

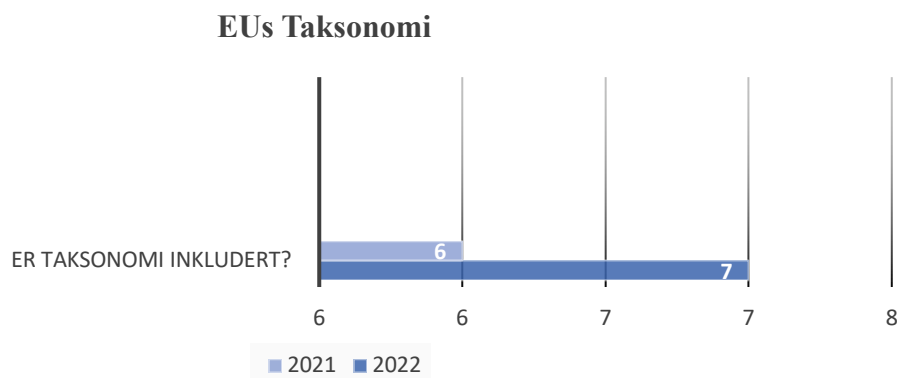


Figur 11: Antall foretak med frivillig attestasjon av bærekraftsrapporter.

7.3.3. EUs taksonomi

Ifølge rskl. §3-3c tiende ledd, skal store foretak rapportenere etter EUs taksonomi fra og med regnskapsåret 2023 (Regjeringen u.å.). For å kontrollere hvordan innholdet på bærekraftsrapportering endret seg fra 2021 til 2022 har vi også undersøkt om store foretaks rapporter inneholder noen andre opplysninger, enn krav i regnskapsloven §3-3c fra 2021 krever, herunder om foretak rapporterer iht. EUs taksonomi på frivillig basis.

Funnene viser at til tross for at store foretak ikke er pålagt å rapportere etter taksonomien i rapporteringsårene 2021 og 2022, har flere foretak frivillig valgt å inkludere slike opplysninger i sine rapporter. Funnene er i samsvar med det revisorer uttaler under dybdeintervjuer, nemlig at kommende regelverk har positiv virkning på innholdet av rapportene siden de aller største selskapene velger å rapportere etter kommende regelverk på frivillig basis. Tallene i Figur 12 indikerer at innholdet i rapporteringen forbedret seg, samt har blitt mer omfattende. Flere store foretak rapporterer etter EUs taksonomi i 2022 sammenlignet med året før.



Figur 12: Antall foretak som inkluderer EUs Taksonomi i sin redegjørelse om samfunnsansvar.

Kapittel 8. Oppsummering og konklusjon

Formålet med denne masteroppgaven er å besvare problemstillingen «*Hvordan vurderer revisor store foretaks redegjørelse om samfunnsansvar?*». Problemstillingen er først belyst ved å presentere teori og tidligere forskning. Dette førte til at vi har formulert tre forskningsspørsmål som bidrar til å besvare oppgavens problemstilling. Videre har vi foretatt dybdeintervjuer med åtte informanter, herunder seks revisorer, en rådgiver innen bærekraftsrapportering og en representant fra Den Norske Revisorforening. I oppgaven har vi benyttet en semistrukturert intervjuguide, samt foretatt dokumentanalyse av redegjørelsen om samfunnsansvar for å skape mer omfattende forståelse for hvordan revisorer vurderer bærekraftsrapportering i Norge. I analysedelen av både intervjuer og rapporter har vi trukket inn tidligere studier for å danne et sammenligningsgrunnlag mot funn.

8.1. Revisors vurdering av store foretaks redegjørelse om samfunnsansvar

Følgende tre forskningsspørsmål har ledet oss fram til svaret på problemstillingen:

Hvilken virkning har den nye regnskapsloven §3-3c på innholdet og kvaliteten av redegjørelse om samfunnsansvar, sett fra revisors perspektiv?

De fleste informantene slår fast at de har opplevd positive endringer på rapporteringsinnhold i året 2022 sammenlignet med 2021. En av respondentene peker på at foretakene har inkludert mer opplysninger vedrørende de vesentlige risikoene, noe som vi også bemerket ved gjennomføring av vår dokumentanalyse. Det vi finner interessant er at respondentene er samstemte i oppfatningen om at det ikke nødvendigvis er selve regnskapsloven §3-3c som har ført til slike forbedringer i rapporteringsinnhold. Enkelte hevder at dette skyldes kravene stilt av samfunnet, kunder og banker som har hevet kvaliteten på bærekraftsrapporteringen. Fire av respondentene nevner kommende regelverk som EUs taksonomi og bærekraftsdirektivet, som i større grad driver store foretak til å forbedre sine rapporter. Det vil si at regnskapsloven §3-3c følger etter praksis på dette området. Til tross for dette viser dokumentanalysen at det finnes direkte sammenheng mellom innholdet på bærekraftsrapportering og regnskapsloven §3-3c, siden flere store foretak inkluderer flere opplysninger som reguleres av de nye kravene for rapporteringsåret 2022.

Når det gjelder kvalitet, har de fleste revisorer ikke noen konkret mening om det siden de fleste respondentene påstår at det ikke er revisors oppgave å vurdere slike opplysninger i henhold til gjeldende lovkrav. Kun én informant i utvalget som jobber med bærekraftsrapportering daglig påstår at NFRD og regnskapsloven §3-3c ikke strammer kravene til bærekraftsrapportering tilstrekkelig nok til at kvaliteten på rapporteringen blir hevet som følge av lovendringene. Likevel er alle informantene enige i at dagens kvalitet på bærekraftsrapportering er lavere enn til den finansielle informasjon. Opplysningene kan ikke sies å være sammenlignbare siden det fremdeles foreligger stor valgfrihet på hvordan foretak kan rapportere innen bærekraft. Stor mengde av bærekraftsopplysninger er ikke kvantitative, noe som også utfordrer sammenlignbarhet og pålitelighet.

Hvilken virkning har den nye revisorloven §9-7 på revisors vurdering og uttalelse om redegjørelse om samfunnsansvar?

Våre funn har avdekket at revisorene har ulik forståelse av deres oppgaver og plikter knyttet til redegjørelse om samfunnsansvar etter revisorloven § 9-7 andre ledd bokstav g og f. Alle informantene er enige i at hovedkontrollen ved vurdering av redegjørelse om samfunnsansvar er gjennomlesing. Én av informantene påstår at vedkommende da fokuserer på tall som må stemme med opplysninger i regnskapet, mens andre hevder at de kontrollerer alle opplysningene i redegjørelsen, herunder både kvalitative og kvantitative. Konsistens-, lovlighets- og vesentligfeilinformasjonskontroll er dokumentert ved bruk av ulike sjekklister, herunder sjekklister fra Gyldendals rettsdata, dib.no og andre. Ingen av revisorene vi intervjuet er kjent med sjekklisten laget av Revisorforeningen.

Praktisk erfaring til informantene viser at oppdagelse av inkonsistens eller vesentlig feilinformasjon i redegjørelse om samfunnsansvar hører til sjeldenhetene. Dette kan forklares med at revisorer er opptatt av at «overskriftene» er inkludert i redegjørelsen, herunder miljø, menneskerettigheter, sosiale forhold, osv. Dagens revisorlov §9-7, på lik linje med forrige revisorloven §5-6, pålegger ikke revisor å kontrollere riktigheten av opplysninger og oppnå noen grad av sikkerhet. De fleste informantene erkjenner sine oppgaver og plikter iht. §9-7. Derimot fremkommer det at to informanter ikke anser kontroll av redegjørelse av samfunnsansvar som noe revisor må være ekstra oppmerksom på, siden hovedoppgaven til revisorer er fremdeles å kontrollere at den finansielle fremstillingen er korrekt. Informanten

fra Revisorforeningen uttrykker i denne forbindelsen at revisors rolle ved kontroll av rapportering om samfunnsansvar står i en mellomfase i dag, som kan føre til ulike syn på oppgaver og plikter knyttet til kontroll av redegjørelse om samfunnsansvar.

Rapporteringsrammeverk har vært spredt og rapporteringen har vært av varierende kvalitet, samt at revisors rolle har vært fremdeles lite konkret.

Respondentene er samstemte i oppfatningen om at store foretak svært sjeldent pleier å få modifisert konklusjon enten på regnskap eller årsberetning. Det samsvarer med vår dokumentanalyse som viste at alle foretak i utvalget har fått umodifisert konklusjon av revisorer. Dette finner vi interessant siden to av ti selskaper ikke innfrir ett av kravene i regnskapsloven §3-3c i dokumentanalysen. Dette er fordi ett av foretakene unnlater opplysninger om de vesentlige risikoer knyttet til arbeidsmiljø og likestilling og diskriminering, mens det andre ikke nevner de vesentlige risikoene knyttet til sosiale forhold og menneskerettigheter. Dette overensstemmer ikke med det de fleste informantene uttrykker, nemlig at store foretak pleier å oppfylle alle krav i redegjørelse om samfunnsansvar. Begge selskapene får videre umodifisert konklusjon på sin redegjørelse om samfunnsansvar. Dette kan forklares med at en av informantene nevner at rskl. §3-3c ikke presiser tydelig nok hva slags informasjon som skal bli med i rapportene, slik at det åpner rom for ulik tolkning av kravene. En annen forklaring på forholdet kan være svar til en annen revisor som mener at om «*det ene punktet mangler, er vi revisorer ikke flinke nok til å se*». Dette strider med revisorloven §9-7 som pålegger revisor å kontrollere fullstendigheten av opplysningene iht. rskl. §3-3c andre ledd bokstav g og igjen peker på at revisorer tolker lovkrav ulikt.

Det fremkommer av samtlige respondenter at revisorloven §9-7 som ble innført i 2021 ikke har hatt så stor påvirkning på hvordan revisorer vurderer redegjørelser om samfunnsansvar. Selv om revisor må vurdere at *alle opplysninger* er konsistente, fullstendige, og ikke inneholder feilinformasjon, det vil si at revisorer ikke kan unnlate full eller delvis gjennomgang av slik informasjon, har det ikke hatt noen reell effekt på kontrollhandlinger rettet mot rapportering om samfunnsansvar. Kun én informant hevder at revisorer bruker mer tid ved gjennomgangen av rapportene, men forbinder det med at selve rapportene har blitt lengre og mer omfangsrike.

Hvilke forventninger har revisorer til gjennomføring av CSRD, samt revisors vurdering av store foretaks redegjørelse om samfunnsansvar fremover?

Funn fra vår oppgave tyder på at det foreligger store forventninger til kommende CSRD som kommer til å forandre revisors arbeid og rolle ved kontroll av bærekraftsrapportering i stor grad. Generelt sett er det enighet blant alle respondentene om at revisor er den riktige personen til å kontrollere selskapers bærekraftsrapportering til tross for at revisor har blitt sett på som en spesialist på finansiell rapportering. Samfunnet har allerede ganske høy grad av tillit til revisor som tyder på at revisorer kan bygge videre på det tillitsforholdet vedkommende har. Dette innebærer at revisorer må heve kompetansen siden den generelle kunnskapen innen bærekraftsrapportering ikke er tilstrekkelig for å møte kommende krav i EUs bærekraftsdirektiv.

Den største forandringen ved innføring av CSRD er at revisorer i første omgang blir underlagt å oppnå en moderat sikkerhet ved attestering av bærekraftsopplysninger. Tre av åtte informanter hevder at det kan være utfordrende for mange store foretak å lage bærekraftsrapporter med samme revisjonsspor som for finansiell rapportering, noe som tyder på at attestasjon med moderat sikkerhet er en bra løsning for at både revisorer og foretakene skal kunne gradvis tilpasse seg til det nye direktivet. I tillegg foreligger det *måleproblemer* siden en stor mengde informasjon er av en kvalitativ art, noe som igjen utfordrer revisors evne til å bekrefte opplysningene med nødvendig grad av sikkerhet. Til tross for dette fastslår samtlige informanter at det endelige målet må være å kunne ha betryggende sikkerhet på opplysninger i bærekraftsrapporter.

8.2. Konklusjon

Formålet med oppgaven er å besvare følgende problemstillingen:

Hvordan vurderer revisor store foretaks redegjørelse om samfunnsansvar?

Funnene har vist at revisorer ikke har like stort fokus på «øvrige informasjon» og redegjørelse om samfunnsansvar, som på den finansielle rapporteringen. Alle revisorer bruker ulike interne sjekklister for å kontrollere både konsistens og fullstendighet av opplysningene iht. rskl. §3-3c og hovedkontrollen ved slik gjennomgang er gjennomlesing. Funnene har vist at dagens revisorlov §9-7 på lik linje med forrige revisorloven §5-6, ikke strammer kravene

tilstrekkelig nok for at revisorer skal kunne rette mer av oppmerksomheten sin mot opplysninger i redegjørelsen. Å avgi modifisert konklusjon med forbehold om redegjørelse om samfunnsansvar er ansett som en usannsynlig handling og forbindes med at det ikke er revisors oppgave å sjekke riktigheten av opplysningene i store foretaks bærekraftsrapporter. Oppdagelse av vesentlig feilinformasjon og vesentlig uoverensstemmelser hører også til sjeldenhetene. Alle revisorer forventer omfattende forandringer i arbeidet sitt når CSRD blir gjennomført i norsk rett, noe som forventes å øke revisors omfang av revisjonshandlinger rettet mot rapportering om samfunnsansvar.

8.3. Begrensninger og forslag til videre forskning

Undersøkelsen er basert på svar fra åtte ulike informanter som fører til at funnene i dybdeintervjuene ikke kan generaliseres til hele populasjonen. Dette gjelder også vår dokumentanalyse, siden utvalget består av kun 20 rapporter. Utvalg er begrunnet med at vi valgte å analysere rapporter for både regnskapsårene 2021 og 2022, og måtte benytte rapporter som har vært offentlig publisert senest 31. mars 2023. Likevel gir våre funn indikasjoner på hvordan revisorer vurderer bærekraftsrapportering i Norge.

Det ville vært interessant å foreta en lignende studie med et større utvalg informanter av enten kvalitativ eller kvantitativ art. I tillegg kan det undersøkes hvordan revisorer vurderer bærekraftsrapporter i de ulike revisjonsselskapene, for eksempel store sammenlignet med mellomstore. En annet mulighet er å foreta undersøkelse i ett revisjonsselskap og se hvordan revisorer forholder seg til lover og regler i samme organisasjon.

CSRD-regelverket kommer til å forandre revisors oppgaver og plikter i forbindelse med vurdering av bærekraftsrapportering. Det hadde vært interessant å undersøke den praktiske anvendelsen av direktivet, nemlig å se om revisorer klarer å tilpasse arbeidet sitt ved gjennomføring av direktivet i norsk rett. Siden bærekraftsopplysninger skal også attesteres med moderat sikkerhet, kan man sammenligne slik attestasjon med revisjon av den finansielle rapporteringen og se om det foreligger noen utfordringer med attestasjonen av bærekraftsrapporter. Flere av informantene i dybdeintervjuer peker på at det kan være krevende for store foretak å lage samme revisjonsspor som for den finansielle rapporteringen. Dette forholdet kan føres videre ved å foreta kvalitativ forskning hvor man skal intervjuer både revisorer som attesterer bærekraftsrapporter og foretak som lager dem.

Et annet forslag er å undersøke om innføringer av CSRD kommer til å løfte kvaliteten på bærekraftsrapportering, samt løse problemet med pålitelighet og sammenlignbarhet av informasjonen. Man kan foreta en dokumentanalyse av et større utvalg av foretak og se om rapportene innfrir alle krav som blir stilt av EUs bærekraftsdirektiv.

Litteraturliste

- Alsahali, K.F. & Malagueno, R. (2021). *An empirical study of sustainability reporting assurance: current trends and new insights*. *Journal of Accounting & Organizational Change*, vol. 18 no. 5. 617-642
<https://www.emerald.com/insight/search?q=Kholod%20Fahad%20Alsahali>
- Altinn. (u.å.). *Årsregnskap*. Hentet 15 februar 2023 fra <https://www.altinn.no/starte-og-drive/regnskap-og-revisjon/regnskap/arsregnskap/>
- Asleksen I. & Brekke, K.A. (2012). Føre var-prinsippet. *Samfunnsøkonomen NR. 6*, 42-47.
<https://ssb.brage.unit.no/ssb-xmlui/handle/11250/177758>
- Ballou, B., Chen, P., Grenier, J. H. & Heitger, D. L. (2018) Corporate social responsibility assurance and reporting quality: Evidence from restatements. *Journal of Accounting and Public Policy*. 167-188. <https://doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2018.02.001>
- Bayegan-Harlem, C. (2017). Næringslivets ansvar for menneskerettighetene. *Kritisk Juss*. 188-127. <https://doi.org/10.18261/ISSN2387-4546-2012-02-05>
- BDO. (2021, 5. mars). *Nye rapporteringskrav om likestilling og diskriminering*.
<https://www.bdo.no/nb-no/bloggen/nye-rapporteringskrav-om-likestilling-og-diskriminering>
- Boiral, O., Heras-Saizarbitoria, I. and Brotherton, M.C. (2019). Professionalizing the assurance of sustainability reports: the auditors' perspective. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 33(2). 309-334. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-03-2019-3918>
- Bougie, R., & Sekaran U. (2020). *Research Methods for Business. A skill building approach*. (8th ed.). Wiley
- Brottveit, G. (2018). *Vitenskapsteori og kvalitative forskningsmetoder*. (1.utg.). Oslo: Gyldendal Akademisk.
- Brundtland, G.H. (1987). *Our Common Future: Report of the World Commission on Environment and Development*. UN-Dokument A/42/427.
<https://www.are.admin.ch/are/en/home/media/publications/sustainable-development/brundtland-report.html>
- Bucsh, T. (2021). *Akademisk skriving for bachelor- og masterstudenter*. (2. utg.). Bergen: Fagbokforlaget.
- DIBkunnskap AS & EY. (2021). *Regnskapsloven – kommentarutgave*.
<https://dib.no/faglitteratur/>

- Directive 2022/2464 of the European Parliament and of the Council of 14 December 2022, as regards corporate sustainability reporting (PE/35/2022/REV/1). <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:32022L2464>
- Ditlev-Simonsen, C.D. (2014). *Norske og internasjonale regler og initiativ knyttet til samfunnsansvar (CSR)*. Universitetsforlaget AS Praktisk økonomi & finans Vol. 30, 191-201 <https://www.idunn.no/doi/epdf/10.18261/ISSN1504-2871-2014-03-02>
- DnR Kompetanse & Revisorforeningen. (2023). Eksempelsamling revisjonsberetninger. Hentet fra <https://www.revisorforeningen.no/fag/standarder-og-veiledninger/revisjon-av-arsregnskap/>
- Erhvervs- & Selskabsstyrelsen. (2013). *Samfunnsansvar og Rapportering i Danmark – Effekten af rapporteringskrav i årsregnskabsloven*. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen. <https://em.dk/media/12147/eos-csr-rapport-2013-web.pdf>
- Finanstilsynet. (2020). *Kartlegging av foretakenes bærekraftsrapportering*. https://www.finanstilsynet.no/globalassets/tilsyn/finansiell-rapportering/kartlegging_av_foretakenes_barekraftsrapportering_01092020.pdf
- Finanstilsynet. (2022a). *Kontroll av noterte foretaks finansielle rapportering i 2022*. <https://www.finanstilsynet.no/contentassets/847f8991d5d2484689937e48bdb76d2d/kontroll-av-noterte-foretaks-finansielle-rapportering-i-2022.pdf>
- Finanstilsynet. (2022b). *Informasjon om klimarelaterte forhold i årsrapportene*. <https://www.finanstilsynet.no/contentassets/bb3c71bd8f414dc19790cbfe67ecbeb7/informasjon-om-klimarelaterte-forhold-i-arsrapportene.pdf>
- Finanstilsynet. (2022c). *Lov om bærekraftig finans trer i kraft 1. januar*. <https://www.finanstilsynet.no/nyhetsarkiv/nyheter/2022/lov-om-barekraftig-finans-trer-i-kraft-1.-januar/>
- FN-sambandet. (2021a, 28. oktober). *Bærekraftig utvikling*. <https://www.fn.no/tema/fattigdom/barekraftig-utvikling>
- FN-sambandet. (2021b, 21. oktober). *FNs bærekraftsmål*. <https://www.fn.no/om-fn/fns-barekraftsmaal>
- FN-sambandet. (2022). *Ny ILO-rapport: Mindre ulikhet med kollektive forhandlinger*. <https://www.fn.no/nyheter/mindre-ulikhet-med-kollektive-forhandlinger>
- FN-sambandet. (u.å.). *Menneskerettigheter og demokrati*. Hentet 17. mars 2023 fra <https://www.fn.no/tema/menneskerettigheter>
- Gulden, B. P. (2016). *Revisjon: teori og metode*. (7. utg.). Oslo: Cappelen Damm akademisk.

- Hummel, K., Schlick, C. & Fifka, M. (2019). The role of sustainability performance and accounting assurors in sustainability assurance engagements, *Journal of Business Ethics*, Vol. 154 No. 3, 733-757.
- IAASB. (2010). *ISA 200 Overordnede mål for den uavhengige revisor og gjennomføringen av en revisjon i samsvar med de internasjonale revisjonsstandardene*.
<https://www.revisorforeningen.no/globalassets/fag/standarder-og-veiledninger/revisjonsstandardene/pr-20032023/isa-200-n-1122-20032023.pdf>
- IAASB. (2013). *ISAE 3000 (Revidert) Attestasjonsoppdrag som ikke er revisjon eller forenklet revisorkontroll av historisk finansiell informasjon*.
<https://www.revisorforeningen.no/globalassets/fag/standarder-og-veiledninger/revisjonsstandardene/pr-05022021/isa-3000-0121.pdf>
- IAASB. (2016a). *ISA 705 (Revidert) Modifikasjoner i konklusjonen i den uavhengige revisors beretning*. <https://www.revisorforeningen.no/globalassets/fag/standarder-og-veiledninger/revisjonsstandardene/isa-705-revidert-modifikasjoner-i-konklusjonen-i-den-uavhengige-revisors-beretning.pdf>
- IAASB. (2016b). *ISA 706 (Revidert) Presiseringsavsnitt og avsnitt om «andre forhold» i den uavhengige revisors beretning*.
<https://www.revisorforeningen.no/globalassets/fag/standarder-og-veiledninger/revisjonsstandardene/isa-706-revidert-presiseringsavsnitt-og-avsnitt-om-andre-forhold-i-den-uavhengige-revisors-beretning.pdf>
- IAASB. (2019a). *ISA 700 (Revidert) Konklusjon og rapportering om regnskaper*.
<https://www.revisorforeningen.no/globalassets/fag/standarder-og-veiledninger/revisjonsstandardene/pr-20032023/isa-700-revidert-0922-20032023.pdf>
- IAASB. (2019b). *ISA 720 (Revidert) Revisors oppgaver og plikter vedrørende «øvrige informasjon»*. <https://www.revisorforeningen.no/globalassets/fag/standarder-og-veiledninger/revisjonsstandardene/pr-20032023/isa-720-revidert-0922-20032023.pdf>
- Jacobsen, D. I. (2015). *Hvordan gjennomføre undersøkelser?: innføring i samfunnsvitenskapelig metode* (3. utg.). Oslo: Cappelen Damm akademisk.
- Jagd J.T. (2015). *Investor oriented corporate social responsibility reporting*. London of New York: Routledge.
- Jensen, M. C. & Meckling W. H. (1976). Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics*. (Vol. 3) 305-360.
[https://doi.org/10.1016/0304-405X\(76\)90026-X](https://doi.org/10.1016/0304-405X(76)90026-X)

- Johannessen, A., Christoffersen, L. & Tufte, P. A. (2020). *Forskningsmetode for økonomisk-administrative fag*. (4. utg.). Oslo: Abstrakt forlag.
- Karlsen, E. (2023). Liste over Selskaper på Oslo Børs – Se de Største her. Hentet fra <https://aksjebloggen.com/selskaper-oslo-bors/>
- Kjelløkken, R., Granvag, T., Bruu, B., Ellefsen, A. & Nakstad, E. (2021). *Revisorloven og revisjonsforordningen*. (1. utg.). Kommentartutgave. Fagbokforlaget. <https://www.fagbokforlaget.no/Revisorloven-og-revisjonsforordningen/I9788245021561>
- Kommunal- og moderniseringsdepartementet (2021). *Mål med mening - Norges handlingsplan for å nå bærekraftsmålene innen 2030*. (Meld. Sr. nr. 40 (2020-2021)). Hentet fra <https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/meld.-st.-40-20202021/id2862554/>
- Lov om offentliggjøring av bærekraftsinformasjon i finanssektoren. (2021). *Lov om offentliggjøring av bærekraftsinformasjon i finanssektoren og et rammeverk for bærekraftige investeringer*. (LOV-2021-12-22-161). Lovdata. <https://lovdata.no/dokument/LTI/lov/2021-12-22-161>
- Michelon, G., Pilonato, S. & Ricceri, F. (2015). CSR reporting practices and the quality of disclosure: an empirical analysis, *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 33, pp. 59-78. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2014.10.003>
- Moe-Helgesen, E. (2019). *Hvordan rapporterer norske bedrifter om bærekraftsmålene?* Innlegg på Den norske revisorforeningens DNR-dag, 6. Juni 2019, Thon Hotel Opera. Film og PDF av presentasjonen er tilgjengelig på Revisorforeningens hjemmeside. <https://revisorforeningen.no/kundesider/min-side/medlemsinformasjon/opptak-frac-dnr-dagen-2019/>
- NOU 2017: 15 (2017). *Revisorloven — Forslag til ny lov om revisjon og revisorer*. Hentet fra <https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/nou-2017-15/id2563446/>
- NOU 2021: 4. (2021). *Norge mot 2025*. Finansdepartementet. <https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/nou-2021-4/id2841052/?ch=10>
- O'Dwyer, B. (2011). The case of sustainability assurance: Constructing a new assurance service. *Contemporary Accounting Research*, 28(4), 1230-1266. <https://doi.org/10.1111/j.1911-3846.2011.01108.x>
- Olsen, A.W.A. & Orderdalen, K.B. (2014). Etterlevelse av de nye rapporteringskravene for samfunnsansvar. *Praktisk økonomi & finans*, 30(3), 232-243. <https://doi.org/10.18261/ISSN1504-2871-2014-03-06>

Oslo Børs. (u.å.). Finansiell kalender. Hentet 16. mars fra

<https://newsweb.oslobors.no/search?messageTitle=kalender>

Peltokangas, M., Forbergskog, T. L. & Heggen, R. (2021). *Bærekraftig business: en praktisk guide til hvordan du kan sikre virksomheten din for fremtiden*. Corporate Good AS

Prop. 48 L (2012-2013). *Endringer i regnskapsloven og enkelte andre lover (rapportering om samfunnsansvar mv.)*. Finansdepartementet.

<https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/prop-48-l-20122013/id709311/?ch=1>

Prop. 63 L (2018–2019). *Endringer i diskrimineringsombudsloven og likestillings- og diskrimineringsloven (etablering av et lavterskeltilbud for behandling av saker om seksuell trakassering og en styrking av aktivitets- og redegjøringsplikten)*. Barne- og likestillingsdepartementet. <https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/prop.-63-l-20182019/id2639399/>

Prop. 66 LS (2020-2021). *Endringer i verdipapirhandelloven og regnskapsloven mv. (periodisk rapportering og direktivgjennomføring) og samtykke til godkjenning av EØS-komiteens beslutninger nr. 293/2015 og nr. 39/2016 om innlemmelse av direktiv 2013/34/EU og direktiv 2014/95/EU*. Finansdepartementet.

<https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/prop.-66-ls-20202021/id2814751/?ch=1>

Prop. 208 LS (2020-2021). *Lov om offentliggjøring av bærekraftsinformasjon i finanssektoren og et rammeverk for bærekraftige investeringer og samtykke til deltagelse i en beslutning i EØS-komiteen om innlemmelse i EØS-avtalen av forordning (EU) 2019/2088 og forordning (EU) 2020/852*. Finansdepartementet.

https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/prop.-208-ls20202021/id2856814/?is=true&q=artikkel+8+nr.+2#match_0

PwC. (2021, 25. juni). *Endringer i regnskapsloven fra 01.07.2021*.

<https://www.pwc.no/no/pwc-aktuelt/endringer-i-regnskapsloven.html>

PwC. (2022, 14 desember). *Anbefalte fokusområder for årsrapporten 2022* PwC

<https://www.pwc.no/no/pwc-aktuelt/finanstilsynet-om-aarsrapporten-2022.html>

PwC. (u.å.). *EUs bærekraftsdirektiv – CSRD*. Hentet 20. februar 2023 fra

<https://www.pwc.no/no/pwc-aktuelt/baerekraftsrapportering/eus-baerekraftsdirektiv-csrd.html>

Regjeringen. (u.å.). *Taksonomien for bærekraftig økonomisk aktivitet*. Hentet 31. januar 2023 fra [https://www.regjeringen.no/no/tema/okonomi-og-](https://www.regjeringen.no/no/tema/okonomi-og-budsjett/finansmarkedene/taksonomien-for-barekraftig-okonomisk-aktivitet/id2924859/)

[budsjett/finansmarkedene/taksonomien-for-barekraftig-okonomisk-aktivitet/id2924859/](https://www.regjeringen.no/no/tema/okonomi-og-budsjett/finansmarkedene/taksonomien-for-barekraftig-okonomisk-aktivitet/id2924859/)

- Regnskapsloven. (2013). *Lov om årsregnskap* (LOV-2013-04-19-15). Lovdata.
<https://lovdata.no/dokument/NL/lov/1998-07-17-56>
- Regnskapsloven. (2020). *Lov om årsregnskap* (LOV-2019-06-21-57). Lovdata.
<https://lovdata.no/dokument/NL/lov/1998-07-17-56>
- Regnskapsloven. (2021). *Lov om årsregnskap* (LOV-2021-12-22-161). Lovdata.
<https://lovdata.no/dokument/NL/lov/1998-07-17-56>
- Revisorforeningen. (2023). *Nye regler om bærekraftsrapportering (CSRD) innføres fra 2024*.
https://www.revisorforeningen.no/fag/nyheter/nye-regler-om-barekraftsrapportering-fra-2024/?fbclid=IwAR09hMI5eilFfu3Vn1_gnSXde8fc--Mo38vMwd2sYqsTCsGCcR_tTLagBVE
- Revisorforeningen. (u.å.) *Bærekraftsrapportering*. Hentet 10. mars 2023 fra
<https://www.revisorforeningen.no/fag/barekraft/barekraft-for-revisor---kunnskapsportalen/barekraftsrapportering/>
- Revisorforeningen. (u.å.) *Vurdering av klimarisiko: ISA 720 (Revidert)*. Hentet 15. februar 2023 fra <https://www.revisorforeningen.no/fag/barekraft/barekraft-for-revisor---kunnskapsportalen/klimarisiko/vurdering-av-klimarisiko-isa-720-revidert/>
- Revisorforeningen. (u.å.) *Internasjonalt samarbeid*. Hentet 15. mars 2023 fra
<https://revisorforeningen.no/om-oss/om-revisorforeningen/internasjonalt-samarbeid/>
- Revisorloven. (2020). *Lov om revisjon og revisorer* (LOV-2020-11-20-128). Lovdata.
<https://lovdata.no/dokument/NL/lov/2020-11-20-128>
- RioDEC. (1992). *Rio Declaration on Environment and Development*. (1. utg.). Oxford University Press. ISBN 9–21–100 509–4
- Sikt. (2022). *Om Sikt – Kunnskapssektorens tjenesteleverandør*. Hentet fra
<https://sikt.no/om-sikt>
- Silkoset, R. (2021). *Metode, dataanalyse og innsikt*, Oslo: Cappelen Damm akademisk.
- Statistisk sentralbyrå. (u.å.). *Virksomheter*. Hentet 25. mars 2023 fra
<https://www.ssb.no/virksomheter-foretak-og-regnskap/virksomheter-og-foretak/statistikk/virksomheter>
- Stenvold, T.D. & Degerstrøm, M.M. (2020) *Revisjonshandlinger i praksis*, Fagbokforlaget.
- Stockholm Resilience Centre. (2016) *The SDGs wedding cake*.
https://www.stockholmresilience.org/research/research-news/2016-06-14-the-sdgs-wedding-cake.html?fbclid=IwAR2RopbDsH3J46CJl1CsiOERuL1d7IFAu0ZovcD8fzgSit_LnKVAX741Y

Thommessen. (2021, 30. april). *Utvidet rapporteringsplikt om "taksonomiprestasjon"*.

Thommessen. <https://www.thommessen.no/aktuelt/utvidet-rapporteringsplikt-om-taksonomiprestasjon>

Universitetet i Agder. (u.å.). *Retningslinjer for bruk av video til gjennomføring av intervjuer i studentoppgaver*. Hentet fra 3. mars 2023

<https://www.uia.no/forskning/om-forskningen/rutinar-for-behandling-av-personopplysningar-i-forskning-og-i-studentoppgaver/retningslinjer-for-bruk-av-video-til-gjennomfoering-av-intervjuer-i-studentoppgaver>

Utenriksdepartementet. (2009). *Næringslivets samfunnsansvar i en global økonomi* (St.meld. nr. 10 (2008-2009)). Hentet fra <https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/stmeld-nr-10-2008-2009-/id542966/sec>

Økokrim. (u.å.). *Korrupsjon*. Hentet 20. januar 2023 fra

<https://www.okokrim.no/korrupsjon.549312.no.html>

Vedlegg

Vedlegg 1. Sjekkliste «Årsberetningskrav – mellomstore og store foretak» – Den Norske Revisorforening

	Beskrivelse	Lovhjemmel / god regnskapsskikk	Kun store	Ja	Nei	I/A	Ref.
	Redegjørelse om samfunnsansvar		X				
24	<p>Store foretak skal utarbeide en redegjørelse om samfunnsansvar som minst omhandler miljø, sosiale forhold, arbeidsmiljø, likestilling og ikke-diskriminering, overholdelse av menneskerettigheter og bekjempelse av korrupsjon og bestikkelser. Opplysningene skal gis i det omfang som er nødvendig for å forstå foretakets utvikling, resultat, stilling og konsekvenser av foretakets virksomhet.</p> <p>Har foretaket som et minimum gitt de opplysninger som kreves av regnskapsloven § 3-3c annet ledd?</p> <p><i>EU-kommisjonen har utgitt to ikke-bindende retningslinjer som gir veiledning til kravene til redegjørelsen:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • «Guidelines on non-financial reporting» (publisert 2017) • «Guidelines on non-financial reporting: Supplement on reporting climate-related information» (publisert 2019) <p>Dersom foretaket ikke har retningslinjer, prinsipper, prosedyrer og standarder, er det gitt begrunnelse for dette?</p> <p>Inneholder redegjørelsen henvisninger og tilleggsforklaringer til størrelser som er oppført i årsregnskapet (ved behov)?</p> <p><i>Opplysninger om fremtidig utvikling eller forhold som det forhandles om, kan utelates fra redegjørelsen dersom styret mener at offentliggjøring vil være til alvorlig skade for foretakets forretningsmessige situasjon, forutsatt at en slik utelatelse ikke hindrer en rimelig og balansert forståelse av foretakets utvikling, resultat, stilling og konsekvenser av dets virksomhet.</i></p> <p>Dersom redegjørelsen er utarbeidet i samsvar med et rammeverk for samfunnsansvarsrapportering, er det opplyst om hvilket rammeverk som er benyttet?</p> <p>Dersom datterselskap ikke har gitt en redegjørelse for samfunnsansvar etter § 3-3c første ledd, fordi morselskapet har gitt en redegjørelse som angitt i</p>	<p>RL § 3-3c (1)</p> <p>RL § 3-3c (2)</p> <p>RL § 3-3c (3)</p> <p>RL § 3-3c (4)</p> <p>RL § 3-3c (5)</p> <p>RL § 3-3c (6)</p> <p>RL § 3-3c (7)</p>					

<p>årsberetningen for konsernet som også omfatter datterselskapet, har datterselskapet opplyst om dette i sin årsberetning og angitt hvor redegjørelsen finnes offentlig tilgjengelig?</p>					
<p>Redegjørelsen kan gis i et annet offentlig tilgjengelig dokument. Dersom foretaket gir redegjørelsen i et annet offentlig dokument, og foretaket har plikt til å utarbeide årsberetning, er det opplyst i årsberetningen hvor dokumentet finnes offentlig tilgjengelig?</p>	RL § 3-3c (8)				
<p>Dersom foretaket gir redegjørelsen i et annet offentlig dokument som det henvises til i årsberetningen, er dokumentet avgitt senest samtidig med årsberetningen?</p>	RL § 3-3c (8) RL 3-5 (3)				
<p>Opplysninger om arbeidsmiljø (se punkt 15-16) og ytre miljø (se punkt 18) kan inntas i redegjørelsen om samfunnsansvar som er gitt som eget dokument, istedenfor i årsberetningen. Dersom denne adgangen benyttes, er det opplyst særskilt om dette i årsberetningen?</p>	RL § 3-3c (9), jf. RL § 3-3a niende og tiende ledd				
<p>For regnskapsåret 2023 og senere: <i>Foretak som nevnt i direktiv (EU) 2013/34 artikkel 19a og 29a (visse store foretak), skal i tillegg gi informasjon som beskrevet i artikkel 8 i taksonomiforordningen, jf. lov om offentliggjøring av bærekraftsinformasjon i finanssektoren og et rammeverk for bærekraftige investeringer § 3.</i></p>	RL § 3-3c (10)				

Hentet fra Den Norske Revisorforening <https://www.revisorforeningen.no/fag/standarder-og-veiledninger/revisjon-av-arsregnskap/>

Vedlegg 2: Intervjuguide – Revisorer

Innledende spørsmål:

1. Hvilken stilling har du?
2. Hvor mange års erfaring har du innen revisjon?
3. Hvor mange års erfaring har du innen bærekraft, samt vurdering av redegjørelse om samfunnsansvar?

Forskningsspørsmål 1. Bærekraft og bærekraftsrapportering.

4. Hva betyr begrepet bærekraft for deg?
5. Revisorforeningen understreker at revisorer kan være pådrivere for bærekraft i norske bedrifter. Hva tenker du om revisors rolle i det grønne skiftet?
6. Er det stort fokus på det grønne skiftet i ditt revisjonsselskap?
7. Hvordan opplever du kompetansenivået på bærekraftsrapportering blant revisorer i ditt revisjonsselskap?
8. Regnskapsloven §3-3c ble endret i 2021 og inkluderer mer omfattende krav til rapportering om samfunnsansvar. Opplever du at de nye endringene i regnskapsloven §3-3 har påvirket innholdet eller kvaliteten på redegjørelse om samfunnsansvar? Hvordan?
9. Opplever du at rapporteringene inneholder pålitelig, sammenlignbar og relevant informasjon?

Forskningsspørsmål 2. Revisors vurdering og uttalelse om redegjørelse om samfunnsansvar

Revisorloven §9-7, som erstatter tidligere revl. §5-6, var innført i norsk lovgiving i 2020. Andre ledd bokstav f. i den nye paragrafen pålegger revisor å uttale seg om at årsberetningen etter revisors mening er konsistent med årsregnskapet og om årsberetningen inneholder de opplysninger som skal gis i henhold til gjeldende lovkrav. I tillegg hvis revisor avdekker vesentlig feilinformasjon i årsberetningen, er vedkommende pålagt å opplyse om arten av slik feilinformasjon. Det presiseres at disse kravene gjelder regnskapsloven §3-3c om redegjørelse om samfunnsansvar, som kan både være en del av årsberetning eller være publisert separat.

10. Hvordan foregår vurderingen i forhold til konsistens- lovlighets- og vesentlig feilinformasjonskontroll i redegjørelsen i ditt revisjonsselskap?
11. Er det noen utfordringer knyttet til vurdering av slik kvalitativ informasjon?
12. Revisorforeningen har utarbeidet og publisert sjekkliste “*Årsberetningskrav – mellomstore og store foretak*” som kan brukes for å vurdere informasjonen i årsberetning, samt redegjørelse om samfunnsansvar. Bruker dere sjekklisten aktivt i vurderingsprosessen?
13. Er det flere handlinger som utføres for å kontrollere redegjørelse om samfunnsansvar bortsett fra sjekklisten?
14. Basert på din erfaring, pleier store foretaks redegjørelse om samfunnsansvar å oppfylle krav etter regnskapsloven §3-3c og gi alle opplysningene som er beskrevet i paragrafen?
15. Revisor kommuniserer resultatet av revisjon ved å avgi revisjonsberetning. Basert på din erfaring, har det noen gang vært gitt en modifisert konklusjon med forbehold om årsberetningen pga. vesentlig feilinformasjon eller vesentlig uoverensstemmelse mellom «øvrig informasjon» og regnskapet?
16. Hvis selskapet ikke rapporterer om miljø eller menneskerettigheter som rskl. §3-3c tilsier, kan det anses vesentlig for å avgi konklusjon med forbehold om årsberetningen i avsnitt “Øvrig informasjon”?
17. Kan du gi eksempel på feilinformasjon i redegjørelse om samfunnsansvar som kan være vesentlig for å avgi konklusjon med forbehold om årsberetningen i avsnitt “Øvrig informasjon”?
18. Etter utvidet revisorloven §9-7 skal revisor uttale seg om alle opplysningene i årsberetningen er konsistent med regnskapet, samt om årsberetningen er utarbeidet i tråd med lover og forskrifter. For redegjørelse om samfunnsansvar innebærer det nå at revisor er pålagt å kontrollere og uttale seg om *alle opplysningene* i redegjørelsen, og ikke begrense sin uttalelse til regnskapsloven §3-3c. Har det i praksis påvirket typen og omfanget av kontrollene rettet mot redegjørelse om samfunnsansvar? Hvordan?

Forskningsspørsmål 3. Revisors oppgaver og plikter ved vurdering av redegjørelse om samfunnsansvar fremover.

Krav til bærekraftsrapportering er i stadig endringer og CSRD (bærekraftsdirektivet) utvider omfanget av rapporteringspliktige foretak, samt krav til innholdet i rapportene. Innføringen av direktivet vil innebære en utvidelse av dagens rskl. §3-3c i regnskapsloven. Store foretak blir pålagt å inkludere bærekraftsrapporter i sine årsberetninger og attestasjon av rapportene blir obligatorisk.

19. Basert på din erfaring, opplever du at norske store foretak er klare til å håndtere mer omfattende krav når det gjelder bærekraftsrapportering?
20. Når CSRD blir gjennomført i norsk lovgivning, eventuelt ved endringer i rskl. §3-3c, blir attestasjon av redegjørelse om samfunnsansvar obligatorisk. Synes du at revisor er den riktige personen for å attestere slik informasjon?
21. Synes du at opplysninger i redegjørelsen bør attesteres med moderat eller betryggende sikkerhet?
22. Synes du at bærekraftsrapportering bør være en del av årsberetning eller være oppgitt i et separat dokument og hvorfor?
23. Synes du at utvidelse av krav til bærekraftsrapportering kan bidra til det grønne skiftet?
24. Til slutt, er det noe annet du ønsker å tilføye?

Vedlegg 3: Intervjuguide – Den norske revisorforening

Innledende spørsmål:

1. Hvilken stilling har du i Revisorforeningen?
2. Hvor mange års erfaring har du innen bærekraft og revisjon?

Forskningsspørsmål 1. Bærekraft og bærekraftsrapportering.

3. Hva betyr begrepet bærekraft for deg?
4. Revisorforeningen understreker at revisorer kan være pådrivere for bærekraft i norske bedrifter. Hva tenker du om revisors rolle i det grønne skiftet?
5. Er det stort fokus på det grønne skiftet blant revisorer i Norge?
6. Hvordan opplever du kompetansenivået innen bærekraftsrapportering blant revisorer i Norge?
7. Regnskapsloven §3-3c ble endret i 2021 og inkluderer mer omfattende krav til rapportering om samfunnsansvar. Opplever du at de nye endringene i regnskapsloven §3-3 har påvirket innholdet eller kvaliteten på redegjørelse om samfunnsansvar? Hvordan?
8. Opplever du at rapporteringene inneholder pålitelig, sammenlignbar og relevant informasjon?

Forskningsspørsmål 2. Revisors vurdering og uttalelse om redegjørelse om samfunnsansvar

Revisorloven §9-7, som erstatter tidligere revl. §5-6, var innført i norsk lovgiving i 2020. Andre ledd bokstav f. i den nye paragrafen pålegger revisor å uttale seg om at årsberetningen etter revisors mening er konsistent med årsregnskapet og om årsberetningen inneholder de opplysninger som skal gis i henhold til gjeldende lovkrav. I tillegg hvis revisor avdekker vesentlig feilinformasjon i årsberetningen, er vedkommende pålagt å opplyse om arten av slik feilinformasjon. Det presiseres at disse kravene gjelder regnskapsloven §3-3c om redegjørelse om samfunnsansvar, som kan både være en del av årsberetning eller være publisert separat.

9. Hvordan bør vurderingen foregå i forhold til konsistens- lovlighets- og vesentlig feilinformasjonskontroll i redegjørelsen?
10. Er det noen utfordringer knyttet til vurdering av slik kvalitativ informasjon?

11. Revisorforeningen har utarbeidet og publisert sjekklister "Årsberetningskrav – mellomstore og store foretak" som kan brukes for å vurdere informasjonen i årsberetning, samt redegjørelse om samfunnsansvar. Hva er formålet med sjekklister?
12. Basert på din erfaring, pleier store foretaks redegjørelse om samfunnsansvar å oppfylle krav etter regnskapsloven §3-3c og gi alle opplysningene som er beskrevet i paragrafen?
13. Revisor kommuniserer resultatet av revisjon ved å avgi revisjonsberetning. Basert på din erfaring, har det noen ganger vært gitt en modifisert konklusjon med forbehold om årsberetningen pga. vesentlig feilinformasjon eller vesentlig uoverensstemmelse mellom «øvrige informasjon» og regnskapet?
14. Hvis selskapet ikke rapporterer om miljø eller menneskerettigheter som rskl. §3-3c tilsier, kan det anses vesentlig for å avgi konklusjon med forbehold om årsberetningen i avsnitt "Øvrige informasjon"?
15. Kan du gi eksempel på feilinformasjon i redegjørelse om samfunnsansvar som kan være vesentlig for å avgi konklusjon med forbehold om årsberetningen i avsnitt "Øvrige informasjon"?
16. Etter utvidet revisorloven §9-7 skal revisor uttale seg om alle opplysningene i årsberetningen er konsistent med regnskapet, samt om årsberetningen er utarbeidet i tråd med lover og forskrifter. For redegjørelse om samfunnsansvar innebærer det nå at revisor er pålagt å kontrollere og uttale seg om alle opplysningene i redegjørelsen, og ikke begrense sin uttalelse til regnskapsloven §3-3c. Bør det i praksis påvirke typen og omfanget av kontrollene rettet mot redegjørelse om samfunnsansvar? Hvordan?

Forskningsspørsmål 3. Revisors oppgaver og plikter ved vurdering av redegjørelse om samfunnsansvar fremover.

Krav til bærekraftsrapportering er i stadig endringer og CSRD (bærekraftsdirektivet) utvider omfanget av rapporteringspliktige foretak, samt krav til innholdet i rapportene. Innføringen av direktivet vil innebære en utvidelse av dagens § 3-3c i regnskapsloven. Store foretak blir pålagt å inkludere bærekraftsrapporter i sine årsberetninger og attestasjon av rapportene blir obligatorisk.

17. Basert på din erfaring, opplever du at norske store foretak er klare til å håndtere mer omfattende krav når det gjelder bærekraftsrapportering?

18. Når CSRD blir gjennomført i norsk lovgivning, eventuelt ved endringer i rskl. §3-3c, blir attestasjon av redegjørelse om samfunnsansvar obligatorisk. Synes du at revisor er den riktige personen for å attestere slik informasjon?
19. Synes du at opplysninger i redegjørelsen bør attesteres med moderat eller betryggende sikkerhet?
20. Synes du at bærekraftsrapportering bør være en del av årsberetning eller være oppgitt i et separat dokument og hvorfor?
21. Synes du at utvidelse av krav til bærekraftsrapportering kan bidra til det grønne skiftet?
22. Til slutt, er det noe annet du ønsker å tilføye?

Vedlegg 4: Vil du delta i forskningsprosjektet

Revisors vurdering av store foretaks redegjørelse om samfunnsansvar?

Dette er et skrift som inneholder spørsmål om å delta i et forskningsprosjekt. Formålet med skriftet er å innhente data som skal benyttes i masteroppgave. Her gir vi deg informasjon om målene for denne masteroppgave og hva deltakelsen i prosjektet vil innebære for deg.

Formål

Fokuset på bærekraft og samfunnsansvar har økt betydelig de siste årene. Regnskapsloven §3-3c, som pålegger store foretak å lage redegjørelse om samfunnsansvar, har blitt endret flere ganger og fra og med året 2021 har paragrafen inkludert mer omfattende krav til rapporteringen.

Revisorloven §9-7 pålegger revisor å uttale seg om konsistens, lovlighets- og feilinformasjonskontroll av opplysningene som er gitt i redegjørelsen. Vår masteroppgave har derfor til formål å besvare følgende problemstilling:

Hvordan vurderer revisor store foretaks redegjørelse om samfunnsansvar?

Vi vil også undersøke revisorers forståelse av begrepet bærekraft og hvilke forventninger revisorer har til utviklingen av bærekraftsrapportering i Norge, samt revisors rolle i det.

Hvem er ansvarlig for forskningsprosjektet?

Universitetet i Agder er ansvarlig for prosjektet.

Hvorfor får du spørsmål om å delta?

For å besvare vår problemstilling, vil vi utføre dybdeintervju med 5-10 revisorer som har erfaring med revisjon av store foretak som er definert i regnskapsloven §1-5. Vi vil også intervju en representant fra Den norske Revisorforening.

Hva innebærer det for deg å delta?

Hvis du velger å delta i oppgaven, innebærer det at du stiller til et intervju. Det vil ta deg ca. 45-60 minutter. Intervjuet inneholder spørsmål om revisors vurderinger av redegjørelse om samfunnsansvar. Om du velger å delta vil svarene bli registrert på et lydopptak.

Det er frivillig å delta

Det er frivillig å delta i prosjektet. Hvis du velger å delta, kan du når som helst trekke samtykket tilbake uten å oppgi noen grunn. Alle dine personopplysninger vil da bli slettet. Det vil ikke ha noen negative konsekvenser for deg hvis du ikke vil delta eller senere velger å trekke deg.

Ditt personvern – hvordan vi oppbevarer og bruker dine opplysninger

Vi vil bare bruke opplysningene om deg til formålene vi har fortalt om i dette skrevet. Vi behandler opplysningene konfidensielt og i samsvar med personvernregelverket. Opplysningene vil kun bli behandlet av de to studentene og veilederen. For å sikre at ingen uvedkommende får tilgang til personopplysningene, skal navnet og kontaktopplysningene dine være erstattet med en kode som lagres på egen navneliste adskilt fra øvrige data.

Alle deltakerne i prosjektet vil ikke kunne gjenkjennes i masteroppgaven. Opptak av lyd blir tatt ved hjelp av diktafon uten internett-tilkobling lånt av Universitetet av Agder. Videre skal opptaket overføres til UiA sitt OneDrive-område og slettes fra den eksterne diktafonen.

Hva skjer med personopplysningene dine når forskningsprosjektet avsluttes?

Prosjektet vil etter planen avsluttes 1.08.2023 og alle opplysningene skal bli slettet.

Hva gir oss rett til å behandle personopplysninger om deg?

Vi behandler opplysninger om deg basert på ditt samtykke.

På oppdrag fra Universitetet i Agder har Sikt – Kunnskapssektorens tjenesteleverandør vurdert at behandlingen av personopplysninger i dette prosjektet er i samsvar med personvernregelverket.

Dine rettigheter

Så lenge du kan identifiseres i datamaterialet, har du rett til:
innsyn i hvilke opplysninger vi behandler om deg, og å få utlevert en kopi av opplysningene
å få rettet opplysninger om deg som er feil eller misvisende
å få slettet personopplysninger om deg
å sende klage til Datatilsynet om behandlingen av dine personopplysninger

Hvis du har spørsmål til studien, eller ønsker å vite mer om eller benytte deg av dine rettigheter, ta kontakt med:

Universitetet i Agder:

Veileder: Geir Haaland, Epost: ***** eller telefon: *****.

Student: Aleksandra Wiik, Epost: ***** eller telefon: *****.

Student: Roy Even Omlid, Epost: ***** eller telefon: *****.

Vårt personvernombud: Trond Hauso, Epost: personvernombud@uia.no.

Hvis du har spørsmål knyttet til vurderingen som er gjort av personverntjenestene fra Sikt, kan du ta kontakt via:

Epost: personverntjenester@sikt.no eller telefon: 73 98 40 40.

Med vennlig hilsen
(Geir Haaland)

Samtykkeerklæring

Jeg har mottatt og forstått informasjon om prosjektet *Revisors vurdering av redegjørelse om samfunnsansvar* og har fått anledning til å stille spørsmål. Jeg samtykker til:

- å delta i intervju.

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

(Signert av prosjektdeltaker, dato)

Vedlegg 5: Diskusjonsnotat – Aleksandra Wiik

Innledning

Formålet med dette diskusjonsnotatet er å knytte denne mastoppgaven og det to-årige masterstudiet Regnskap og Revisjon mot begrepet «internasjonal», som er en av Handelshøyskolens nøkkelbegreper. Først blir det presentert sammendrag av masteroppgaven som kort vil oppsummere de viktigste funn, samt kunnskapen jeg har opparbeidet gjennom dette semestret. Videre drøftes det hvordan de relevante internasjonale trendene er knyttet til denne masteroppgaven og hele studieløpet. Avslutningsvis oppsummerer jeg de viktigste hovedpoengene ved diskusjonsnotatet.

Sammendrag av oppgaven

Bærekraftsrapportering er en ikke-finansiell rapportering som har vært i stadig utviklingsfase de siste årene. Både reguleringer, herunder regnskapsloven §3-3c, og brukerens interesse har endret hvordan foretak tenker og rapporterer om bærekraft (Revisorforeningen, u.å). Revisors oppgaver og plikter i forbindelse med vurdering av store foretaks bærekraftsrapportering er regulert i revisorloven §9-7 andre ledd bokstav g og f. Gjennomgangen av både norsk og internasjonal litteratur har vist at temaet ikke har vært så bredt omdiskutert som revisjon av den finansielle informasjonen. Den Norske Revisorforening opplyser videre at revisors involvering kan forbedre rapporteringen (Revisorforeningen, u.å). Formålet med denne masteroppgaven er dermed å besvare følgende problemstilling «*Hvordan vurderer revisor store foretaks redegjørelse om samfunnsansvar?*».

For å besvare problemstillingen har vi videre formulert tre forskningsspørsmål:

- *Hvilken virkning har den nye regnskapsloven §3-3c på innholdet og kvaliteten av redegjørelse om samfunnsansvar, sett fra revisors perspektiv?*
- *Hvilken virkning har den nye revisorloven §9-7 på revisors vurdering og uttalelse om redegjørelse om samfunnsansvar?*
- *Hvilke forventninger har revisorer til gjennomføring av CSRD, samt revisors vurdering av store foretaks redegjørelse om samfunnsansvar fremover?*

Masteroppgaven er av en kvalitativ art hvor vi har benyttet semistrukturerte intervjuer for å samle inn data. Vi har foretatt åtte intervjuer av ulike informanter som har bred kunnskap om kontroll av store foretaks bærekraftsrapportering, herunder seks revisorer, en rådgiver innen bærekraft og en representant fra Den Norske Revisorforening. Videre ble det gjennomført dokumentanalyse av ti store foretaks rapportering om samfunnsansvar for rapporteringsårene 2021 og 2022.

Funnene i intervjudelen har vist at det foreligger en spredning i hvordan revisorer forstår og anvender revisorloven §9-7 som videre påvirker kontroll av bærekraftsrapportering. De fleste revisorer erkjenner deres oppgaver og plikter i forbindelse med slik kontroll, men det er likevel én informant som påstår at det ikke er revisors arbeids å peke på mangelfull rapportering iht. §3-3c dersom et av punktene mangler. Etter vår forståelse av regelverket, strider det med revisorloven §9-7 hvor revisorer må kontrollere fullstendigheten av opplysninger i redegjørelse om samfunnsansvar iht rskl. §3-3c. Dokumentanalysen har også vist at det er to foretak i utvalget som ikke rapporterer om de vesentlige risikoer knyttet til dimensjoner i rskl. §3-3c første ledd, noe som er et obligatorisk krav for rapporteringsåret 2022. Dette manglende forholdet er ikke bemerket av revisorer i revisjonsberetningene. Dette peker på at dagens regelverk og lovgiving strammer ikke inn kravene tilstrekkelig nok for å rette oppmerksomheten mot bærekraftsrapportering ved revisjonsoppdrag for store foretak. Selv om opplysningene må konsistens- og lovlighetssjekkes, bruker revisorer relativt lite tid på gjennomgangen, sammenlignet med den finansielle rapporteringen. Derimot foreligger det store forventninger til det kommende bærekraftsdirektivet som vil endre revisors oppgaver og plikter i forbindelse med bærekraftsrapportering.

Begrepet «internasjonal» og masteroppgave «Revisors vurdering av store foretaks redegjørelse om samfunnsansvar»

Problemstillingen i denne oppgaven handler om hvordan revisorer vurderer rapportering om samfunnsansvar i Norge. Temaet bærekraftsrapportering er drevet av internasjonal utvikling og har blitt presentert på RE-401-1 Revisjon 2 da vi hadde gjesteundervisning av en revisor og en rådgiver som jobber med bærekraftsrapportering daglig. Den internasjonale reguleringen innen bærekraftsrapportering, herunder CSRD og EUs Taksonomi, har vært en sentral del av undervisningen som videre har påvirket vårt valg av tema. Selv om oppgaven i stor grad handler om revisors vurdering av rapportering i Norge, ble store deler av teorien hentet fra internasjonal litteratur. Revisors oppgaver og plikter vedrørende store foretaks

redegjørelse om samfunnsansvar reguleres av revisorloven §9-7, som er særnorsk regulering, og ISA 720 «Øvrig informasjon». Denne standarden har vært utstedt av International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), og gjelder på tvers av grensene (ISA 720, 2019, s. 2).

Begrepet «bærekraftig utvikling» og FNs bærekraftsmål henger tett sammen og handler om å opprettholde en balanse mellom økonomisk vekst, sosial rettferdighet og miljømessig bærekraft globalt. Bærekraftig utvikling har vært et kjernebegrep innenfor utenrikspolitikk og agenda i løpet av de siste årene (Mensah, 2019, s. 6). FNs bærekraftsmål er en global arbeidsplan hvor formålet er «å utrydde fattigdom, bekjempe ulikhet og stoppe klimaendringene innen 2030» (FN, 2021). Derfor er disse internasjonale trendene utgangspunkt for alle bærekraftsrapporter og påvirker foretakets bevissthet rundt bærekraft. Trendene er godt belyst i vår teoridel.

Regnskapsloven §3-3c står også sentralt i masteroppgaven og regulerer minstekravene til rapporteringsinnhold. Første ledd av paragrafen inneholder begrepene menneskerettigheter, arbeidstakerrettigheter, sosiale forhold, miljø, anti-korrupsjon, likestilling og ikke-diskriminering. De overnevnte begrepene henger tett sammen med FNs initiativ til en bærekraftig utvikling, det vil si at punktene i paragrafen er også knyttet til de internasjonale trendene innen bærekraftig utvikling (St. meld. nr 10, (2008-2009), s. 64). Selv om regnskapsloven §3-3c kun er gjeldende i Norge, er lovendringene fra 1. juli 2021 basert på EUs Non-Financial Reporting Directive. Dette gjør at EUs internasjonale krav til rapportering er integrert i norsk rett og er en del av teorien i oppgaven.

Videreutvikling av regulering innen bærekraftsrapportering er preget av det kommende bærekraftsdirektivet for EU. Vårt tredje forskningsspørsmål handler om forventninger til CSRD og hvordan det kommer til å påvirke revisors arbeid og rolle i forbindelse med rapporteringen. Til tross for at vi har intervjuet norske revisorer, kan funnene også gi indikasjoner på hvordan direktivet vil endre arbeid av revisorer i andre land innen EU. I tillegg skal store foretak endre rapporteringsmønster siden direktivet ikke bare regulerer revisors arbeid, men også hva og hvordan store foretak skal rapportere om bærekraft. I intervjuet har vi spurt om norske store foretak er klare til å rapportere etter kommende direktiv. Svarene på spørsmålet kan også sees i internasjonal sammenheng og gi noen indikasjoner på om foretak i EU forbereder seg til kommende direktiv.

Når det gjelder datainnsamlingen, har intervjuene i oppgaven blitt foretatt med revisorer som er ansatt i internasjonale revisjonsselskap, herunder PwC, EY, Deloitte, KPMG og BDO. Dokumentanalysen av store foretaks redegjørelse om samfunnsansvar kan også knyttes til begrepet «internasjonal» siden flere selskaper i vårt utvalg opererer internasjonalt, samt utsteder årsrapporter på engelsk. Det er svært vanlig å rapportere om bærekraft ved bruk av internasjonale rammeverk som Global Reporting Initiative (GRI) og FNs Global Compact. Disse rammeverkene har vært benyttet av de fleste foretakene i vårt utvalg.

Begrepet «internasjonal» og Master i Regnskap og Revisjon

Revisjon er en bransje som er under stadig utvikling både i Norge og over hele verden. Det finnes flere store revisjonsselskaper, såkalt «The Big Four» (eller «The Big Five» i Norge), som har etablert seg i flere land og tilbyr tjenester på tvers av grensene. «The Big Four» består av Deloitte, Ernst & Young, KPMG og PwC. Gjennom hele masterprogrammet har vi hatt mye kommunikasjon med de beste spesialistene som er ansatt i de overnevnte selskapene, hvor de også underviste i emner innen revisjon, regnskap, verdsettelse og andre relevante emner. Dette finner jeg svært interessant siden de fleste av oss kommer til å bli revisorer og det å lære fra praktiserende revisorer med internasjonal erfaring er noe som er svært relevant å ta med seg videre.

Universitetet i Agder tilbyr flere emner som er undervist på engelsk innen Regnskap og Revisjon, herunder RE-400-1, ME-423-1, BE-414-1, MF-404-1, ORG409-1, BE-515-1, BE-409, BE-507 og RE-402. Emnet RE-400-1 Revisjon 1 og RE-402 Fraud detection er undervist av en tidligere praktiserende revisor som har jobbet i USA og Singapore. Det har vært mye faglige diskusjoner knyttet til hvordan revisjonsbransjen fungerer utenfor Norge. Emnet ORG409 International Management og MF-401 International Markering har vært bygd kun på internasjonal litteratur, som har bidratt til å skape en forståelse om hvilke styrker og utfordringer en flerkulturell internasjonal organisasjon har. BE-507 Financial Accounting 5 har i stor grad handlet om de internasjonale regnskapsstandardene IFRS. Standardene er en svært viktig del av kompetansen til fremtidige revisorer som vil jobbe på tvers av landegrensene.

Oppsummering

I dette refleksjonsnotatet har jeg diskutert hvordan begrepet «internasjonal» henger sammen med studieløpet og denne masteroppgaven. Først har jeg presentert sammendrag av oppgaven og de viktigste funnene. Videre har masteroppgavens kjerneområder blitt knyttet til flere internasjonale trender og reguleringer, herunder bærekraftig utvikling, FNs bærekraftsmål, EUs bærekraftsdirektiv og de internasjonale revisjonsstandardene. Det jeg vil spesielt trekke frem er at studieløpet har vært preget av stort fokus på internasjonalisering som gjør at etter å ha fullført mastergraden er studenter godt rustet til å jobbe i et internasjonalt miljø.

Aleksandra Wiik, 1. juni 2023, Kristiansand

Litteraturliste

FN-sambandet. (2021, 28. oktober). *Bærekraftig utvikling*.

<https://www.fn.no/tema/fattigdom/baerekraftig-utvikling>

IAASB. (2019). *ISA 720 (Revidert) Revisors oppgaver og plikter vedrørende «øvrige informasjon»*. <https://www.revisorforeningen.no/globalassets/fag/standarder-og-veiledninger/revisjonsstandardene/pr-20032023/isa-720-revidert-0922-20032023.pdf>

Mensah, J. (2019). Sustainable Development: Meaning, History, Principles, Pillars, and Implications for Human Action: Literature Review. *Cogent Social Sciences*, <https://doi.org/10.1080/23311886.2019.1653531>

Revisorforeningen. (u. å.) *Bærekraftsrapportering*. Hentet 8. mai 2023 fra

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

Utenriksdepartementet. (2009). *Næringslivets samfunnsansvar i en global økonomi* (St.meld. nr. 10 (2008-2009)). Hentet fra <https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/stmeld-nr-10-2008-2009-/id542966/sec>

Vedlegg 6: Diskusjonsnotat – Roy Even Omlid

Vår masteroppgave har tittelen «Revisors vurdering av store foretaks redegjørelse om samfunnsansvar» og forskningsspørsmålene har vært:

- *Hvilken virkning har den nye regnskapsloven §3-3c på innholdet og kvaliteten av redegjørelse om samfunnsansvar, sett fra revisors perspektiv?*
- *Hvilken virkning har den nye revisorloven §9-7 på revisors vurdering og uttalelse om redegjørelse om samfunnsansvar?*
- *Hvilke forventninger har revisorer til gjennomføring av CSRD, samt revisors vurdering av store foretaks redegjørelse om samfunnsansvar fremover?*

Temaet vårt om revisors rolle innen bærekraftsrapportering har vekt informantenes interesse, og de som har stilt til intervju har gitt gode, utfyllende og reflekterte svar. Det var vanskelig å skaffe nok informanter, da det ikke er mange som følte de hadde tid og kompetanse til å stille. Det var derfor en veldig positiv opplevelse at de som stilte var veldig engasjerte og kunnskapsrike, og så en glede og nytteverdi i å stille opp. En av informantene sa at h*n hadde jobbet med dette i 30 år og var glad for at noen endelig brydde seg. Planleggingsbiten, der vi har hatt samme tankesett som vi lærte i faget Revisjon 2 om å gjøre arbeidet på en planmessig måte, slik at det ikke ble mer omfattende enn vi kunne håndtere. Eksempelvis valgte vi å ringe informanter, da vi fant ut at få revisorer svarte på mail, og at denne fremgangsmåten for å skaffe informanter ble for tidkrevende. Risikoene og våre tilbøyeligheter for ulike typer bias lærte vi å bli bevisste på i faget Revisjon 1, og det mener jeg har vært til hjelp i arbeidet. Spesielt i dokumentanalysedelen, som er gjenstand for til dels vanskelige skjønsmessige vurderinger.

Det er stor variasjon i hvor omfattende bærekraftsrapportene vi har analysert er, og vi valgte bevisst ut en samling av ganske forskjellige virksomheter for å få variasjon. På bakgrunn av dette er det grunn til å tro at det er gjennomgripende forskjeller i rapporteringsrutiner mellom ulike bransjer, selv om det hadde blitt på siden av oppgaven å undersøke statistisk signifikans rundt dette, og alt for mye jobb. Jeg tror likevel denne tankegangen med å velge veldig forskjellige virksomheter har gitt et bedre helhetsbilde på analysen som først og fremst har funnet ut at omfanget av rapportering på tvers av bransjer har økt fra 2021 til 2022. Videre statistisk signifikante forskjeller mellom ulike bransjer kunne vært et tema for videre forskning.

Internasjonale trender, krefter og utvikling:

Etter FNs dystre rapport i 2021 om klodens tilstand har bærekraft fått mye mer oppmerksomhet globalt sett, og det er noe som veldig mange er opptatt av og også bekymret over. Dette er ofte personifisert ved Greta Thunberg og det forskere kaller «Greta Thunberg-effekten» (Sabherwal et al., 2021, s.321). Det virker å være en trend at folk får øynene opp for at verden tross alt henger sammen, og informasjon spres seg forttere enn før gjennom internett, og det kan også bidra til en økt forståelse for hvordan handel og hendelser har årsaks-virkning-sammenhenger internasjonalt. Å gjengi eksakt hvordan det påvirker oss ville blitt en veldig lang avhandling, men at det påvirker oss og gjør oss mer bevisste på mange forhold som vi viste liten interesse for tidligere, er det ingen tvil om.

Den mest toneangivende trenden i Europa innen bærekraftsrapportering i disse dager er det kommende CSRD-direktivet (Corporate Sustainability Reporting Directive) som er fremlagt av EU. Slikt tvinger seg frem, fordi virksomheter må kunne sammenlignes for at investorer skal kunne ta veloverveide valg rundt hvilke selskaper de satser på, og en stadig mer internasjonal handel stiller krav til regelverk som fungerer på tvers av landegrenser. EUs Green Deal er et eksempel på dette, gjennom CSRD som skal erstatte NFRD fra januar 2024 (Finanstilsynet, 2022). I Norge planlegges det å innføre det nye regelverket samtidig med EU, og det tolker jeg som en trend på internasjonalisering at vi forholder oss til EUs reglement fortløpende, selv om vi ikke er medlem.

For bærekraftsrapportering i dag, er det hovedsaklig GRI og FNs Global Compact som benyttes, med henvisninger til FNs bærekraftsmål fra utarbeidelsen av kriteriene for Parisavtalen i 2015. Disse rammeverkene gir en del føringer, men det uttrykkes bekymring for at for eksempel Global Compact kun gir velmente politiske føringer, men ingen forpliktelser som kan håndheves rettslig. (St.meld. nr. 10, (2008-2009), s.64-66).

Det at selskaper må vurdere leverandørkjeden sin med tanke på Scope 3-utslipp, som vil si indirekte utslipp, byr på en del utfordringer slik jeg ser det. I dokumentanalysen har vi valgt selskaper med ulik grad av internasjonale forretninger, og de selskapene med større grad av internasjonal handel har gjennomgående større bærekraftsrapporter fordi deres forretningsart i praksis krever det for at de skal kunne gi et korrekt bilde av sin drift. Gjennom intervjuene og dokumentanalysen har vi funnet ut at det er en klar trend at bærekraftsrapportene blir stadig større.

CSRD blir innført i 2024 med rapporteringsrammeverket ESRS, men det er fortsatt ikke fastsatt et standardisert rapporteringsrammeverk globalt sett, men det samarbeides med for eksempel GRI for å få dette til (Revisorforeningen, 2023). Dette synes jeg er klokt, siden bærekraft er et anliggende som angår hele verden, og ikke bare Europa. Generelt sett vil jeg si at standardisering av mål er viktig for å vite hva man skal få til. Dette har vi for øvrig diskutert og lært i dybden i emnet Management Control Systems. Her ble vi kjent med begrepet suboptimalisering, som vil si at forskjellige avdelinger trekker hovedsakelig i samme retning, men ikke så effektivt som man kunne, hvis man ikke har en klar strategi og handlingsplan for at alle skal være innforstått med hvilke mål som skal nås og hvordan. Når man samarbeider på tvers av landegrenser blir slike strategier vanskelig å få til i praksis, men Parisavtalen fra 2015 er starten på en trend i retning av mer internasjonalt samarbeid rundt en kompleks problemstilling, slik jeg ser det.

Selv om mye blir mer likt som følge av internasjonalisering, er det fortsatt en del kulturelle barrierer som ikke forsvinner umiddelbart selv om man eksempelvis ilegger sanksjoner. Et eksempel er i Myanmar der det var militærkupp i 2022. Et selskap jeg gjorde dokumentanalyse på, hadde valgt å trekke ut virksomheten sin fra Myanmar da de ikke fant det etisk forsvarlig å ha virksomhet der som følge av regimets utdrivelse av Rohingya-folket. Et slikt tilfelle er et opplagt brudd på menneskerettighetene, men i andre tilfeller kan det være gråsoner på hva som er akseptabelt og ikke, og det kan være vanskelig å definere hva som er forenlig med etisk drift for ulike selskaper og mellom ulike land. Myanmars nabostater, blant andre Kina, fulgte ikke denne linjen, og det argumenteres derfor for at ikke vestlige sanksjoner fungerte som ønsket, og at vestlige sanksjoner til og med tjente militærregimet ved at de fikk et fiendebilde som politisk virkemiddel (Pedersen, 2013).

Ettersom forretningsverdenen blir stadig mer internasjonal, vil jeg tro at det blir stadig flere krevende caser å ta stilling til for selskapers styre. Menneskerettigheter kan tolkes relativt fritt og de mest hensiktsmessige standardene kan legges til grunn i en rapport (Bayegan-Harlem, 2017, s.119-120). Det er utarbeidet standarder, som for eksempel SA 8000, men disse er ikke obligatoriske (St.meld. nr. 10, (2008-2009), s.67-68). I forhold til et bærekraftsperspektiv mener jeg at det er vesentlig med gode analyser av juridiske og kulturelle forskjeller i land det er aktuelt å etablere virksomhet i. En revisor kan spille en rolle innen både kontroll og rådgivning, og her tenker jeg at rådgivningsrollen er høyaktuell for å

sørge for det ikke bare er den ikke-finansielle informasjonen som preges av internasjonale trender og utvikling.

I faget Skatte- og avgiftsrett lærte vi om særnordiske skatteavtaler. Dette ser jeg på som et eksempel på fornuftig tiltak for å kunne samarbeide internasjonalt, og underlette allerede tidkrevende prosesser for arbeidere som krysser landegrensene. Et illustrerende eksempel på hvor vanskelig det kan bli fant jeg ut var i vår oppgave da jeg gjorde dokumentanalyse av et selskap i Brasil. Her hadde myndighetene i Rio lagt en særskatt som var grunnlovsstridig med Brasils skatteregler, men som dette selskapet like fullt måtte vurdere om de skulle ha en avsetning på. Vi har gjennom studiet fått en god innføring i IFRS, og jeg synes det er interessant at det ofte er vanskelig å kategorisere regnskapsstørrelser som for eksempel avsetninger, selv om lovverket er grundig gjennomarbeidet, da egenskapene og formålet til eiendelene, egenkapital og gjeld kan være vanskelig å definere i enkelte tilfeller. Dette har vi lært i fagene Finansregnskap 4 og 5.

I forrige semester hadde jeg valgfaget ESG. På den tiden var det tungt og vanskelig å sette seg inn i alle rammeverk som gjaldt, og vi ble i timen opplyst om at «this is work in progress». Å skrive en masteroppgave innen temaet har gitt en større dybdeforståelse for tematikken som var meget vanskelig å opparbeide seg gjennom å bare lese artikler. Det er uansett ikke til å komme vekk fra at det å sette seg inn i bærekraftsrapportering som er i konstant endring, er en krevende jobb.

I dette valgfaget skrev vi en oppgave om at et selskaps størrelse påvirker ESG-rating, noe også informantene har vært inne på. Selv om vi ikke har diskutert ESG-skårer i masteroppgaven spesifikt, har respondentene påpekt dette med at det er åpenbare stordriftsfordeler, siden ESG-rapportering er veldig ressurskrevende. Selv om valgfaget for min del var både forvirrende og vanskelig å holde overblikk over, ga det meg en innsikt i hvordan ESG er bygd opp og hvordan dobbel vesentlighet og andre avhengighetsforhold mellom samfunn og bedrift fungerer, som har vært god innsikt å ta med seg inn i masterarbeidet.

En fellesnevner blant informantenes synspunkter, er at dette med bærekraftsrapportering er vanskelig, og noe som er på siden av tradisjonell revisjon, og krever en ny tankegang, siden det enn så lenge ikke kan tallfestes hva som er bra KPIer innenfor de tre pillarene i ESG.

Bærekraftsrapportering har vist seg å være såpass komplekst at informantene sjelden har hatt tilnærmet identiske synspunkter, selv om det er flere enigheter enn uenigheter. Da jeg selv gjorde dokumentanalyse for å kontrollere ESG-rapportene synes jeg at jeg ble noe klokere på hvorfor informantene hadde svart slik de gjorde. Min erfaring med oppgaven har vist at det å bedømme hvorvidt en ESG-rapport er god nok eller ikke, er en krevende oppgave som stiller krav til både profesjonelt skjønn og teknisk kompetanse. På samme måte som for eksempelvis en internrevisjon av en teknisk komplisert databehandlingsbedrift, må også revisor være flink på å skaffe ressurspersoner som har innsikt i miljømessige og økonomiske investeringer som for eksempel utbygging av en havvindpark krever. Dette vil nok gjøre prinsippet om kostnadseffektiv revisjon vanskeligere enn det er i dag for revisjon av bærekraftsrapporter.

Profesjonelt skjønn er en krevende øvelse uansett, og inntrykket så langt gjennom dette arbeidet og studiet for øvrig, er at profesjonelt skjønn for ikke-finansiell informasjon er langt vanskeligere enn for finansiell informasjon, men dette med profesjonelt skjønn er også noe som bidrar til å gjøre revisorjobben spennende synes jeg. Det at revisor skal være allmenhetens tillitsperson, gjør at jobben med å vurdere rapportene kan føre til et krysspress fra reviderte selskap, investorer, andre interessenter og samfunnet for øvrig. Det er i hvert fall min spådom etter å ha forsøkt å sette meg inn i og forstå rapportene som en del av dokumentanalysen.

Avslutningsvis tror jeg selskaper får en krevende jobb med å rapportere med god nok kvalitet, og det blir krevende for revisor å godkjenne, da rapportene trolig kommer til å bli langt mer omfattende og komplekse med EUs nye regelverk. Informantene uttrykker bekymring for jobben det blir å sikre tilstrekkelig revisjonsspor, og det er en tanke jeg kan si meg enig i etter å ha analysert bærekraftsrapportene selv. Eksterne eksperter er trolig veien å gå for å håndtere økte krav til revisjonsbevis, som flere av våre informanter ga uttrykk for. På den positive siden virker det klart at fokuset og innsatsen på området har økt kraftig, og det virker ikke til å bare være en forbigående trend, men noe som fortsetter. Vi får se hvordan det går. Forhåpentligvis kan revisorer bidra til en bedre miljømessig utvikling.

Roy Even Omlid, 1.juni 2023, Kristiansand

Litteraturliste:

Bayegan-Harlem, C. (2017). Næringslivets ansvar for menneskerettighetene. *Kritisk Juss*.

<https://doi.org/10.18261/ISSN2387-4546-2012-02-05>

Finanstilsynet. (2022). *Informasjon om klimarelaterte forhold i årsrapportene*. Hentet fra:

<https://www.finanstilsynet.no/contentassets/bb3c71bd8f414dc19790cbfe67ecbeb7/informasjon-om-klimarelaterte-forhold-i-arsrapportene.pdf>

Pedersen, M. (2013). How to promote human rights in the world's most repressive states:

lessons from Myanmar. *Australian Journal of International Affairs*.

<https://doi.org/10.1080/10357718.2013.764581>

Revisorforeningen. (2023). *Nye regler om bærekraftsrapportering (CSRD) innføres fra 2024*.

https://www.revisorforeningen.no/fag/nyheter/nye-regler-om-barekraftsrapportering-fra-2024/?fbclid=IwAR09hMI5eilFfu3Vn1_gnSXde8fc--Mo38vMwd2sYqsTCsGCcR_tTLagBVE

Sabherwal, A., Ballew, M. & Van der Linden, S. (2021). The Greta Thunberg Effect:

Familiarity with Greta Thunberg predicts intentions to engage in climate activism in the

United States. *Appl Soc Psychol*. <https://doi.org/10.1111/jasp.12737>

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

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