

CSRDs påvirkning på revisorrollen

Hvilke tanker og oppfatninger har revisorene om utviklingen av revisorrollen i henhold til fremtidig bærekraftsrapportering som forekommer med CSRD?

SILJE KARIN OLUFSEN MYKLEBUST
SIGRID DALEN

VEILEDERE

Geir Haaland
Ann-Cathrin Hoffmann

Universitetet i Agder, 2023

Fakultet for Handelshøyskolen
Institutt for økonomi

Forord

Denne oppgaven er et avsluttende arbeid innenfor masterprogrammet regnskap og revisjon, med spesialisering innenfor økonomisk styring ved Handelshøyskolen UiA. Oppgaven har gitt oss en dypere forståelse for bærekraftsrapportering og rammeverket CSRD. Dette har vært et interessant og dagsaktuelt tema å gjøre et dypdykk i som vi vil ta med oss videre inn i jobbhverdagen som revisorer.

Arbeidet med oppgaven har vært en spennende og utfordrende jobb i løpet av det siste halvåret vårt her på Universitet i Agder. Vi har fått et lite innblikk i hvordan revisjonsbransjen forbereder seg på fremtidig bærekraftsrapportering. Oppgaven undersøker nærmere rundt konsekvenser for revisor, kunnskapsnivået på temaet i dag, rådgivning, uavhengighet og klimarisiko for det nye rammeverket. Vi vil takke alle informantene som valgte å stille til intervju, uten dere hadde vi manglet mye god informasjon for å besvare oppgavens problemstilling. Vi må også rette en takk til våre veiledere gjennom siste halvår, Geir Haaland og Ann-Cathrin Hoffmann, for gode råd og konstruktive tilbakemeldinger.

Vi håper alle som leser oppgaven synes den er interessant og finner den lærerik. I tillegg håper vi oppgaven kan bidra til å belyse utfordringene revisjonsbransjen står ovenfor i dag med bærekraftsrapportering, og at det forskes videre på noen av problemstillingene gitt i siste kapittel.

Kristiansand, 1.juni 2023

Silje Karin Olufsen Myklebust

Sigrid Dalen

Sammendrag

Masteroppgaven handler om økende krav til bærekraftsrapportering og hva dette vil kreve av revisoryrket i fremtiden. Det nye direktivet for bærekraftsrapportering «Corporate Sustainability Reporting Directive» også kalt CSRD innfører strengere informasjons- og rapporteringskrav for å gjøre bærekraftsrapporteringen mer sammenlignbar og med høyere grad av kvalitet. I tillegg krever CSRD at en ekstern tredje part skal inn å attestere bærekraftsrapporten. Studiens undersøkelse tar for seg statsautoriserte revisorer, samt ansatte innenfor ESG-team. Informantene deler sine erfaringer innenfor revisjon og hvordan de ser for seg at CSRD-rammeverket vil utspilles i det Norske markedet. Studiens datainnsamling er gjort gjennom halv-strukturerte intervju, hvor informantene representerer 4/6 av de store revisjonsselskapene i Norge.

Studien omhandler hvilke tanker revisor har om endringer av revisorrollen i tråd med nye krav til bærekraftsrapportering. Oppgaven besvarer problemstillingen gjennom fire forskningsspørsmål som tar for seg konsekvenser for revisor, revisors kunnskap i forhold til CSRD, rådgivning og uavhengighet, og CSRD sin påvirkning i vurdering av klimarisiko.

Funnene viser at revisorene føler seg relativt klare for det som kommer, men samtlige i utvalget er enige om at det er en jobb som må gjøres før bærekraftsrapporten kan attesteres med betryggende sikkerhet. I henhold til endringer er det flere aspekter som blir nevnt. Regelverket vil blant annet føre til økte arbeidsoppgaver, i form av flere rapportering- og informasjonskrav, samt flere vurderingsområdet grunnet lite fastsatte data på området. Dette vil videre øke tidsbruken i den lovfestede revisjonen. I tillegg er alle informantene med unntak av en, enige om at det vil forekomme endringer innad i selskapet som følge av økte arbeidsoppgaver, og økt behov for forskjellig kompetanse i revisjonsteamene.

Revisor sin rolle som samfunnets tillitsperson vil få et utvidet virkeområdet som kan slå ut forskjellige veier. Revisorene er enige om at det blir viktig å holde på rollen som tillitsperson. CSRD ønsker på sikt at bærekraftsattestering skal gjennomføres med samme sikkerhet som ved lovfestet revisjon, som et virkemiddel mot grønnvasking, da vil revisor spille en stor rolle som tillitsperson ikke bare på finansiell informasjon, men også for bærekraftsinformasjon.

Revisjonsbransjen er i godt i gang med forberedelser, på bakgrunn av studien kan det konstateres at revisjonsbransjen vil oppleve en rekke endringer i tiden fremover.

Abstract

The master's thesis considers the increasing demands for sustainability reporting and what this will require of the auditing profession in the future. The new directive for sustainability reporting "Corporate Sustainability Reporting Directive" also called CSRD introduces stricter information and reporting requirements to make sustainability reporting more comparable and with a higher degree of quality. In addition, CSRD requires an external third party to certify the sustainability report. The study's investigation looks at state-authorized auditors, as well as employees within ESG teams. The informants share their experiences within auditing and how they envision the CSRD framework to play out in the Norwegian market. The study's data collection is done through semi-structured interviews, where the informants represent 4/6 of the large audit companies in Norway.

The study deals with the auditor's thoughts on changes to the auditor's role in line with new requirements for sustainability reporting. The assignment answers the problem through four research questions that deal with the consequences for the auditor, the auditor's knowledge in relation to the CSRD-framework, advisory and independence, and the CSRD's influence in assessing climate risk.

The findings show that the auditors feel relatively ready for upcoming framework, but everyone in the selection agrees that there is work that needs to be done before the sustainability report can be certified with reassuring certainty. According to changes, several aspects are mentioned. The regulations will, among other things, lead to increased work tasks, regarding more reporting and information requirements, as well as increased levels of assessment due to little established data in the area. This will further increase the time spent in the statutory audit. In addition, all the informants, apart from one, agree that there will be changes within the company because of increased work tasks, and an increased need for different expertise in the audit teams.

The auditor's role as trusted representative of the public will have an expanded scope that can harm the auditor's trustee. In the long term, CSRD wants sustainability certification to be carried out with the same certainty as with statutory audits, as a tool against greenwashing, the auditor will then play a major role as a trusted person not only for financial information, but also for sustainability information. The audit industry is well underway with preparations, based on the study it can be stated that the audit industry will experience a number of changes in the future.

Innholdsfortegnelse

Kapittel 1 – Introduksjon	1
1.1 Bakgrunn for tema.....	1
1.2 Formål og Problemstilling.....	2
1.3 Avgrensninger	2
1.4 Forskningsbidrag.....	3
Kapittel 2 – Teori	4
2.1 Paris-avtalen	4
2.1.1 Alle skal bidra.....	4
2.2 FNs Bærekraftsmål.....	5
2.2.1 Norge og Bærekraftsmålene	6
2.3 Grønnvasking	7
2.4 Datakvalitet	7
2.5 Regnskapsloven 3-3 c.....	8
2.6 Taksonomien	8
2.7 Åpenhetsloven.....	9
2.8 Rammeverk for bærekraftsrapportering	10
2.9 Agentteori.....	10
2.9.1 Agentteori og bærekraftsrapportering	11
2.9.2 Agentkostnader	12
2.9.3 Kritikk av agentteorien	12
2.10 Forventningsgapet i bærekraftsattestering	13
Kapittel 3 – Revisor sin rolle	14
3.1 Revisor og uavhengighet.....	14
3.2 Revisor sine plikter ved utførelse av lovfestet revisjon knyttet til bærekraft.....	15
3.3 Revisors rolle og bærekraft	17
3.3.1 Bruk av eksperter.....	19
3.4 Finanstilsynets temarapport.....	19
3.5 Revisorforeningen	21
3.5.1 Bærekraftsakademiet	21
Kapittel 4 – CSRD	23
4.1 Formål	23
4.2 Rapporteringspliktige	25
4.3 Attestasjon.....	26
4.4 Autorisasjon til å kunne attestere	28

4.5 Attestasjon av bærekraftsrapport.....	29
4.6 Dobbel vesentlighet.....	31
4.5.1 Vesentlighetsanalyse	31
4.7 Standard for bærekraftsrapportering	32
4.7.1 European Financial Reporting Advisory Group.....	32
4.7.2 ESRS.....	34
4.8 Innføring i Norge og veien videre	37
Kapittel 5 – Forskningsmetode.....	40
5.1 Metodisk tilnærming forskningsdesign.....	40
5.2 Datainnsamling.....	41
5.3 Populasjon og utvalg	41
5.4 Intervju	43
5.5 Analyse av intervju.....	44
5.6 Validitet og reliabilitet	45
5.7 Etske vurderinger	47
Kapittel 6 – Presentasjon av funn.....	49
6.1 Påvirkning på revisor og revisjonsselskap	49
6.1.1.Revisor og revisjonen	50
6.1.2 Datakvalitet.....	52
6.1.3 Tidsbruk.....	52
6.1.4 Organisering	54
6.1.5 Revisor sin rolle som samfunnets tillitsperson	55
6.1.6 Forberedelse til CSRD.....	57
6.2 Revisors kunnskap knyttet til CSRD.....	58
6.3 CSRD og uavhengighet.....	61
6.4 CSRD sin påvirkning i vurderingen av klimarisiko	63
Kapittel 7 – Diskusjon	66
Forskningsspørsmål 1: Påvirkning på revisor og revisjonsselskaper.....	66
Forskningsspørsmål 2: Kunnskap	70
Forskningsspørsmål 3: Uavhengighet	73
Forskningsspørsmål 4: Klimarisiko	73
Kapittel 8 – Konklusjon	75
8.1 Refleksjoner og begrensinger.....	77
8.2 Videre forskning.....	78
Litteraturliste.....	80

Vedlegg 1: Intervjuguide	86
Vedlegg 2: Refleksjonsnotat Silje Karin Olufsen Myklebust.....	88
Vedlegg 3: Refleksjonsnotat Sigrid Dalen.....	94

Figurliste

Figur 1 Bærekraftsmålene.....	6
Figur 2 Revisors vurdering av klimarisiko	17
Figur 3 EUs målsetning	25
Figur 4 Tidslinje over rapporteringsplikt	26
Figur 5 ESRS	34
Figur 6 Endring i organisering	55
Figur 7 Påvirkning på revisor sin rolle	57
Figur 8 Vurdering av klimarisiko	65

Tabelliste

Tabell 1 Oversikt over informanter.....	42
---	----

Forkortelser

NFRD – Non-Financial Reporting Directive

CSRD – Corporate Sustainability Reporting Directive

EU – European Union

GRI – Global Reporting Initiative

ERP – Enterprise Resource Planning

TCFD – Task force on Climate-related Financial Disclosures

TNFD – Task force on Nature-related Financial Disclosures

EFRAG – European Financial Reporting Advisory Group

ESRS – European Sustainability Reporting Standards

BKM – Bærekraftsmål

NSD – Norsk senter for forskningsdata

ISA 200 – Overordnede mål for den uavhengige revisor og gjennomføringen av en revisjon i samsvar med de internasjonale revisjonstandardene

ISA 315 – (Revidert) Identifisering og vurdering av risikoene for vesentlig feilinformasjon gjennom forståelse av enheten og dens omgivelser

ISA 720 – (Revidert) Revisorsoppgaver og plikter vedrørende øvrig informasjon

ISAE 3000 – (Revidert) Attestasjonsoppdrag som ikke er revisjon eller forenklet revisorkontroll av historisk finansiell informasjon

IFAC – International Federation of Accountants

CSDDD – corporate sustainability due diligence directive

ESG – Environmental, social, governance

Kapittel 1 – Introduksjon

1.1 Bakgrunn for tema

Bærekraft har de siste tiåra vært et høyt relevant tema og et tema i konstant endring. I diskusjonen om bærekraft bringes ofte uttrykket bærekraftig utvikling inn. Hva som betegner en bærekraftig utvikling, ble definert av Brundtland- kommisjonen i 1987 som “*meeting the needs of the present without compromising the ability of future generations meeting their own needs*” (Directive (EU) 2022/2464, 2022; Harlem, 1987).

I tråd med diskusjonen av hva en bærekraftig utvikling er, har selskaper blitt mer opptatt av å dele med omverden hvordan det jobbes mot en bærekraftig utvikling. Rapportering på ikke-finansiell informasjon, som nå går over til å bli omtalt som bærekraftsrapportering har tidligere i stor grad blitt gjort på et frivillig grunnlag. Under nåværende lovkrav er det kun store selskaper som er pliktige til å rapportere informasjon som omhandler samfunnsansvar.

Direktivet for ikke-finansiell informasjon (NFRD – “non-financial reporting directive”) ble innført i EU i 2017 for å regulere hvordan børsnoterte og store selskaper rapporterer på sosiale- og miljøutfordringer selskapet eventuelt står ovenfor. Etter en revidering av direktivet i 2020, ble det kartlagt noen mangler. Blant annet at rapporteringen som er gjort i henhold til NFRD, er preget av lite sammenlignbarhet imellom rapportene fra ulike aktører og med det en mindre god brukervennlighet. Grunnlaget for manglene er at det gjeldene rammeverket ikke har vært tydelig nok i ordlyden til de ulike informasjons-kravene (Townsend, 2020). Som følge av problemene med gjeldende rapportering dannet EU-kommisjonen det nye direktivet for bærekraftsrapportering: «Corporate sustainability reporting directive». Det nye direktivet har nå publisert et førsteutkast til 12 nye standarder for bærekraftsrapporteringen.

Hovedforskjellen mellom NFRD og CSRD er at rapportene i fremtiden skal attesteres av en ekstern tredjepart. Denne eksterne tredjeparten vil bli en revisor og det diskuteres om det er noen andre roller i samfunnet som kan ta på seg dette oppdraget. Det har tidligere ikke vært noen krav til at bærekraftsrapporten skal attesteres, statsautorisert revisorer har kun sjekket at informasjonen som skal være med er i henhold til lovkrav. Rapportene har altså ikke blitt sjekket for vesentlige feil. Problemene knyttet til tidligere bærekraftsrapportering omhandler at den eksterne tredjepart ikke har hatt tilstrekkelig kunnskap til å kunne verifisere rapportene. På denne måten blir rapportene verifisert og godkjent på feil grunnlag. Tidligere

forskning har kritisert dette forholdet ved flere tilfeller, hvor kritikken retter seg mot at kvaliteten av bærekraftsrapporten i stor grad har blitt oversett. (Boiral et al., 2019).

1.2 Formål og Problemstilling

Formålet med oppgaven er å avdekke hvilke utfordringer revisor står ovenfor med fremtidig bærekraftsrapportering og attestering. Nærmere bestemt hvilke forventninger revisor har til hvilken kunnskap som må tilegnes, hvordan organiseringen innad i revisjonsbedriftene vil bli i fremtiden, eventuelle endringer i tidsbruk, endringer i revisors rolle, og endringer rundt vurdering av klimarisiko. Oppgavens hovedproblemstilling er som følgende:

«Hvilke tanker og oppfatninger har revisorene om utviklingen av revisorrollen i henhold til fremtidig bærekraftsrapportering som forekommer med CSRD?»

CSRD-direktivet er et stort og omfattende regelverk og revisorrollen består av flere elementer. Det er derfor nødvendig å dele opp hovedproblemstillingen i flere deler. For å kunne besvare hovedproblemstillingen på en god og utfyllende måte ble den undersøkt ved fire forskningsspørsmål.

Forskningsspørsmål 1: Vil innføringen av CSRD føre til noen endringer for revisor og revisjonsselskapene som følge av nye krav til bærekraftsrapportering?

Forskningsspørsmål 2: Har revisor den kunnskap som skal til for å kunne verifisere rapporter etter CSRD?

Forskningsspørsmål 3: Gitt at revisor har den rette kompetansen, hvordan stiller revisor seg til uavhengighetskrav når det gjelder å tilby bedriftene rådgivning?

Forskningsspørsmål 4: Vil dette føre til endringer i vurdering av risiko i revisjonen, spesielt med tanke på klimarisiko?

For å besvare ovenstående forskningsspørsmål vil vi tilnærme oss en induktiv vitenskapsmetode, ved en kvalitativ metode. Datainnsamlingen for studien vil gjøres ved å gjennomføre dybdeintervju. Nærmere om hvordan innsamlingen har foregått, hvordan data har blitt bearbeidet og analysert vil bli presentert i metodekapittelet.

1.3 Avgrensninger

Finanstilsynet publiserte sine observasjoner til hvordan de største revisjonsselskapene forberedte seg på CSRD. Funnene her viser at de store revisjonsselskapene bruker mye ressurser på forberede seg, blant annet ved at de jobber med å øke kompetansen på området

(Finanstilsynet, 2022b, s. 43). For å undersøke hvordan CSRD påvirker revisor og revisjonsbransjen valgte vi derfor å avgrense oppgaven til de største revisjonsselskapene, ett selskap utenfor «the big five» er inkludert i undersøkelsen. Hvordan avgrensingene påvirker populasjonen og utvalget i oppgaven er presentert i delkapittel 5.3.

En annen avgrensning oppgaven vil bære preg av er at CSRD ikke er vedtatt i Norsk rett enda, og det fortsatt er usikkerhet rundt hvordan dette vil gjøres i Norge. (Birkelund, 2023). Oppgaven er basert på informasjonen som forelå før verdipapirlovutvalget publiserte sitt forslag for gjennomføringen av regelverket i Norge, den 22.mai 2023. Forslaget er nå ute til høring, med høringsfrist den 4.september 2023 (Revisorforeningen, 2023a).

1.4 Forskningsbidrag

Funnene fra denne studien vil i størst grad være av interesse for revisorbransjen. Funnene kartlegger hvor i løpet revisorbransjen befinner seg i henhold til forberedelser med å tilegne seg riktig kunnskap til bærekraftsrapporteringen som blir lovpålagt i 2025 for regnskapsåret 2024. I tillegg ser vi nærmere på hvordan tidsbruken vil endres, vurdering av klimarisiko og hvordan uavhengigheten skal overholdes i den lovpålagte revisjonen. Studien vil også kort diskutere hvordan revisorrollen vil endres i årene fremover og hvordan utdanningen muligens vil se ut i fremtiden.

Kapittel 2 – Teori

I dette kapittelet presenteres teori om bærekraft, presentasjon av aktuelle gjeldende lovreguleringer som påvirker revisor og selskaper i arbeidet med bærekraft. Avslutningsvis presenteres to teorier som kan benyttes for å belyse behovet for bedre regulering på rapportering av bærekraftsinformasjon: agentteorien som kan brukes til å forklare ulike økonomiske problemstillinger og forventingsgapet mellom revisor og interessenter.

2.1 Paris-avtalen

Parisavtalen er en internasjonal avtale, signert i desember 2015 for å sikre at verdens land skal kunne samarbeide om å begrense klimaendringene kloden står ovenfor. Før denne avtalen var det av FN-sambandets oppfatning at kun de rikeste landene skulle ha et ansvar for å møte klimaendringene på best mulig måte. I paris-avtalen omfatter dette ansvaret alle verdens land og beskriver at dette er et samarbeid der alle hjelper alle. Utviklingslandene vil få hjelp til å kunne realisere deres strategier og planer for å kunne minske deres avtrykk på kloden (UNFCCC, 2015).

Ut fra avtalen framkommer det fem hovedpunkter. Det første punktet beskriver forholdet nevnt ovenfor at alle land skal bidra. Det andre punktet omhandler at de rike landene må bidra med en gitt sum, mens de mindre privilegerte landene kan velge å bidra med en valgfri sum. Det essensielle i dette punktet ligger i ordlyden, og skille i **må** og **kan**. Det tredje punktet beskriver at FN har satt som mål at kloden ikke skal bli mer enn 2 grader varmere og helst ikke mer enn 1,5 grad. Det fjerde punktet ses i sammenheng med første punkt med at alle skal bidra, og at det må utvikles en konkret plan for hvordan landet skal gjøre nettopp det. Det siste hovedpunktet beskriver at landene må samarbeide og forberede seg på hvordan man kan møte klimaendringene på best mulig måte for å skåne befolkningen (FN-sambandet, 2020).

2.1.1 Alle skal bidra

Det at ansvaret for å kutte klimagassutslipp går fra å være ansvaret til et begrenset antall land, til å være noe alle og enhver skal være en del av, vil utgjøre en forskjell. Likevel er det nødvendig å fordele ansvar ut fra evne. Dette beskrives i Paris-avtalen. De mest privilegerte landene vil naturlig nok få et større ansvar for å gjøre noe aktivt enn de mindre privilegerte landene. Det som forventes på lik linje for alle er at alle land må undersøke hvilke muligheter de har for å kunne møte kravene som framkommer i Paris-avtalen. I planen skal det

konkretiseres hvor mye klimagassutslipp landet klarer å kutte. Denne planen skal fornyes hvert femte år, dette trådte i kraft fra og med 2020 (Hatlevik, 2021).

Målet om at kloden ikke skal bli mer enn 2 grader varmere og helst ikke med enn 1,5 grad gjelder for det neste århundre. I lys at dette beskriver Paris-avtalen at vi skal bli klimanøytrale innen 2100. Dersom vi klarer å være klimanøytrale innen 2100 vil det innebære at vi klarer å fange opp eller fjerne all klimagass vi slipper ut. Avtalen omtaler i tillegg, som nevnt, at vi må forberede oss på å møte klimaendringene som allerede er her. Ekstremvær er kommet for å bli og naturkatastrofene blir bare større og større. I møte med naturkatastrofene vil Paris-avtalen stille større krav til samarbeid i forhold til klimatilpasningsplaner landene imellom. Alle verdens land må i en felles dugnad finne de beste fremgangsmåtene i henhold til varslingsystem, risikoforsikring og migrasjon.

2.2 FNs Bærekraftsmål

FNs bærekraftsmål er mål som er utarbeidet for at verden i en felles dugnad skal jobbe mot utryddelse av fattigdom, bekjempelse av ulikhet og stoppe klimaendringene innen 2030. Det er 17 mål og 169 delmål som skal fungere som en pekepinn på hvordan land, næringsliv og sivilsamfunn bør utvikles globalt. Målene ble utformet under demokratiske forhold med mulighet for innspill fra land over hele verden gjennom en undersøkelse som nesten ti millioner mennesker besvarte (FN-sambandet, u.å).

Fra 2000-2015 var det tusenårsmålene som ga verden ett moralsk kompass for hvordan fremgangen innenfor utdanning og helse skulle foregå. Svakheter rundt disse målene omhandlet at de kun siktet til å løse verdens problemer rundt fattigdom. Bærekraftsmålene vil som vi ser fra figuren under kunne løse problemer som knytter seg til fattigdom, klima og samfunnet vårt generelt. I utformingen av bærekraftsmålene pekte FN-sambandet ut et hovedprinsipp som lyder «ingen skal utelates» (FN-sambandet, u.å). Poenget med det er at spesielt ekskluderte grupper i samfunnet skal inkluderes i videre utvikling, eksempler på dette er mennesker med nedsatt funksjonsevne, flyktninger og religiøse minoriteter.



Figur 1 Bærekraftsmålene

(FN-sambandet, 2015)

2.2.1 Norge og Bærekraftsmålene

I Norge er flere av bærekraftsmålene allerede nådd langt på vei sammenlignet med andre land i verden. Likevel er det også flere mål vi ikke har nådd og som må jobbes mot. Bærekraftsrapporten for Norge beskriver at Norge har problemer med bærekraftsmål nr.2 – utrydde sult, nr.12 – Ansvarlig forbruk og produksjon, nr.13 – stoppe klimaendringene, og nr.15 – livet på land (Sachs et al., 2022). I Norge fokuseres det mest på å utnytte naturens ressurser fremfor å bevare den for å beskytte økosystemer og naturmangfoldet. Vi borer etter og eksporterer store mengder olje og gass, i tillegg til at vi har høy andel av kjøtt i vårt kosthold. (Aasen Lundberg et al., 2020). En konkret plan for hvordan Norge skal nå samtlige av bærekraftsmålene er nødvendig dersom det skal være mulig innen 2030. I juni 2021 la regjeringen frem en handlingsplan for hvordan vi skal kunne jobbe sammen på tvers av politiske skillelinjer, organisasjoner og kommuner i møte med målene. I henhold til rapportering er det frivillig å rapportere status til FN. Norge har allerede levert 2 rapporter angående status med arbeidet å møte alle 17 bærekrafts-mål innen 2030 (Pedersen, 2021).

2.3 Grønnvasking

Grønnvasking finner sted når et selskap har en svak miljørepresentasjon og en positiv kommunikasjon utad til interessenter (Mateo-Márquez et al., 2022). Forskning viser at selskaper er motvillige til å informere om dårlige nyheter knyttet til bærekraft, dette fører ofte til at det gis for positive meldinger om bærekraft fra selskaper. Det er en informasjonsasymmetri i kommunikasjonen, da det er vanskelig for interessenter å få tak i gode data på bærekraft og de må stole på den informasjonen som selskapet selv gir. Dette gir selskaper muligheter til å fremstille seg selv som et bærekraftig selskap selv om det ikke nødvendigvis er realiteten (Bowen & Aragon-Correa, 2014, s.1). Grønnvasking kan føre til at investorer og kunder har en negativ tiltro til grønne produkter, som igjen kan være skadelig både for konsumentmarkedet og for kapitalmarkedet for miljøvennlige og bærekraftige produkter (Delmas & Burbano, 2011, s.65). Det er flere ulike faktorer som er med på å få et selskap til å drive med grønnvasking. Noen eksempler på dette er lover, reguleringer og etterspørsel fra kunder eller investorer, det kan også være drivere innad i organisasjonen for eksempel via organisasjonskulturen (Delmas & Burbano, 2011, s.68). Funn i forskning signaliserer at obligatoriske krav til bærekraftsrapportering, som er sammenlignbare med finansielle rapporteringssystemer kan positivt påvirke utviklingen av bærekraftig forretningspraksis og øke effektiviteten i markedet (Braam et al., 2016, s. 732). Ekstern attestasjon av bærekraftsinformasjon vil redusere ledelsen sin mulighet til å gi feil informasjon om selskapet sin miljøpresentasjon, og vil kunne øke tilliten og troverdigheten i bærekraftsrapportering (Dutta, 2020, s. 1412).

2.4 Datakvalitet

Som følge av økte rapporteringskrav har markedet sett at bruk av teknologi vil være et viktig virkemiddel for å kunne lykkes med målene som er satt av EU, Parisavtalen og FNs bærekraftsmål. I henhold til revisjon av finansiell informasjon har revisjonsbransjen utviklet flere ERP-system som er med på å effektivisere prosessen med den lovpålagte revisjonen. ERP står for *Enterprise Resource Planning* og er en samlebetegnelse for ulike system bedrifter bruker for holde orden på dagligdagse aktiviteter en bedrift står ovenfor, som for eksempel forsyningskjedeoperasjoner (Botta-Genoulaz et al., 2005). Når EU nå krever høyere krav til rapportering på bærekraft, og et utvidet virkeområdet kan det se ut som at selskapene har problemer med å yte gode kilder for informasjonen som skal rapporteres. Teknologi- og innovasjonsgapet som oppstår, må løses ved å skape digitale løsninger for rapporteringskravene. Det å oppnå god datakvalitet på bærekraftsinformasjonen vil være en

kritisk suksessfaktor uavhengig av størrelse på selskapet, her vil det skille mellom selskapene som klarer å utnytte mulighetene og selskaper som ikke klarer det (Bratsberg, 2022).

Datakvalitet på bærekraftsdata kan medføre utfordringer for revisor i forbindelse med attestasjon på informasjonen. O'Dwyer sin studie hevder at revisor har problemer med å overføre metodikken og tankegangen fra den finansielle revisjon over til attestering av bærekraftsinformasjon, hvor datagrunnlaget i stor grad består av kvalitativ data (O'Dwyer, 2011, s.1259).

2.5 Regnskapsloven 3-3 c.

Regnskapsloven §3-3c. er gjeldende lovkrav for rapportering av samfunnsansvar. Loven sier at store foretak skal utarbeide en redegjørelse om samfunnsansvar som minst omhandler miljø, sosiale forhold, arbeidsmiljø, likestilling, ikke-diskriminering, overholdelse av menneskerettigheter og bekjempelse av korrupsjon og bestikkelser. (Regnskapsloven, 1998, § 3-3 c.). Foretak som regnes som store og som er pliktige til å rapportere om samfunnsansvar er som hovedregel allmennaksjeselskap og børsnoterte selskap, bestemmelsen av store foretak er regulert av regnskapsloven §1-5. Regnskapsloven §3-3c ble endret den 1.juli 2021 for å sikre at loven er i full overenstemmelse med EU direktivet om ikke finansiell rapportering på redegjørelse for samfunnsansvar (Prop.66 LS (2020–2021) Endr. verdipapirhandeloven og regnskapsloven mv, 2020). Taksonomiforordningen ble tatt inn i paragrafens tiende ledd i desember 2021 (Prop.208 LS (2020–2021) Lov om bærekraftsinformasjon i finanssektoren mv, 2021).

Det er ikke noe krav i loven om hvordan selskapene skal utarbeide rapporten om samfunnsansvar, det er åpnet for at selskaper kan benytte fastsatte rammeverk, benyttes et slikt rammeverk så må det opplyses om hvilket som er brukt. I redegjørelsen om samfunnsansvar skal vedlegges i årsberetningen til selskapet eller i et annet offentlig tilgjengelig dokument (Regnskapsloven, 1998, §3-3 c.). Revisor sin vurdering og plikter knyttet til denne lovreguleringen blir nærmere beskrevet i kapittel 3.

2.6 Taksonomien

I forbindelse med det nye direktivet for bærekraft er det naturlig å beskrive de momenter direktivet er utformet ut av. I lys av European green deal er det essensielt å styre fremtidens investeringer mot bærekraftige prosjekter og aktiviteter. COVID-19 pandemien ga verden en oppvekter rundt nettopp dette temaet. For å være bedre rustet mot klima- og miljøsjokk som har forekommet i større grad de siste åra, og som vi nå ser ettervirkninger av, vil det være

viktig å utvikle verdensøkonomien mot et mer bærekraftig perspektiv (Directorate-General for Financial Stability, u.å).

Taksonomien er et klassifiseringssystem som skal danne en liste med økonomiske aktiviteter innunder kategorien bærekraft. Taksonomien skal være et hjelpemiddel som skaper ett felles språk for hva som ligger i begrepet bærekraft og skal gi finansmarkedet og andre brukere av begrepet en passende definisjon av hva som kan regnes for en bærekraftig økonomisk aktivitet. På denne måten vil en kunne skape mer sikkerhet for brukerne av begrepet og minske tilfeller av grønnvasking, samt at det hjelper finansmarkedet å bli mer klimavennlig og hjelpe med å skape bærekraftige investeringer i framtiden (Schütze et al., 2020).

Taksonomien ble introdusert for Europa den 22. juni 2020 av den europeiske unions offisielle tidsskrift. Her ble det presentert 4 overordnede krav for å kvalifisere til en bærekraftig økonomisk aktivitet. Videre ble det etablert 6 miljømål som hver for seg representerer forskjellige nyanser av hva taksonomien ønsker å oppnå i arbeidet for en mer bærekraftig økonomi. De seks målene er som følger: begrense klimaforandringer, tilpasse seg klimaforandringene, bærekraftig bruk av vann og marine ressurser, jobbe mot en sirkulær økonomi, forebygge og kontrollere forurensning og beskyttelse og restaurering av biologisk mangfold og økosystemer (Lucarelli et al., 2020).

Ny lov om bærekraftig finans som gjennomfører taksonomiforordningen i norsk rett tredde i kraft 1. januar 2023 (Finansdepartementet, 2023a). Videre arbeid i henhold til taksonomien er at Europakommisjonen må fastsette nærmere kriterier for hvilke krav som skal stilles for at en aktivitet kan defineres som bærekraftig. Altså at aktiviteten bidrar vesentlig for å oppnå 1 av 6 mål samt at det ikke har noen vesentlig negativ påvirkning på de andre målene. Når disse kriteriene er fastsatt vil de bli implementert i norsk rett i forskrift gjennom Finansdepartementet. Sett med kriterier som ble iverksatt nå den 1. januar omhandler klimagassutslipp og klimatilpasning og går da innom 2 av 6 mål i henhold til taksonomien. Europakommisjonen vil jobbe videre med flere konkrete kriterier som retter seg mot resterende miljømål i taksonomien.

2.7 Åpenhetsloven

Åpenhetsloven ble vedtatt i juni 2021, med ikrafttredelse 1. juli 2022. Loven har som formål å «fremme virksomheters respekt for grunnleggende menneskerettigheter og anstendige arbeidsforhold i forbindelse med produksjon av varer og levering av tjenester, og sikre allmenhetens tilgang til informasjon om hvordan virksomheter håndterer negative

konsekvenser for grunnleggende menneskerettigheter og anstendige arbeidsforhold» i henhold til §1 (Åpenhetsloven, 2021, §1). Denne loven er gjeldende for virksomheter som er store etter regnskapsloven §1-5, eller som overskrider 2 av 3 terskler på balansedagen gitt i §3.a. Virksomheter blir ved denne loven pliktige til å gjennomføre aktsomhetsvurderinger som det skal redegjøres for i en rapport (Åpenhetsloven, 2021, §4-5). Virksomheter vil også få en informasjonsplikt til enhver som forespør det skriftlig (Åpenhetsloven, 2021, §6). Bestemmelsene i åpenhetsloven er tatt med i CSRD-rammeverket under bestemmelsene om due diligence (Directive (EU) 2022/2464, 2022, artikkel 19a 2.).

2.8 Rammeverk for bærekraftsrapportering

Det finnes en rekke ulike rammeverk for bærekraftsrapportering, ettersom bærekraftsrapportering i stor grad er frivillig frem til CSRD trer i kraft kan selskapene selv velge hvilket rammeverk de ønsker å benytte (Revisorforeningen, u.å-e). Tre av disse rammeverkene som kan benyttes er GRI, TCFD og TNFD. GRI står for Global Reporting Initiative, dette er det mest brukte rammeverket i Norge og resten av verden (Revisorforeningen, u.å-e). GRI-rammeverket skal hjelpe selskaper å forstå hvilke økonomiske, miljømessige og sosiale påvirkninger selskapet har. GRI-rammeverket består av tre ulike standarder som skal brukes sammen, universelle standarder, sektorstandarder og emnestandarder (Global Reporting Initiative, u.å). TCFD står for «Task Force on Climate-related Financial Disclosures», dette er et rammeverk for rapportering av klimarelaterte muligheter og risikofaktorer for selskapet og hvordan disse håndteres. Rammeverket består av fire hovedanbefalinger som kan benyttes for å belyse klimarisiko og muligheter: Selskapsstyring, strategi, risikostyring og måling og mål (Ellefsen, 2020). TNFD står for «Task Force on Nature-related Financial Disclosures» og er et rammeverk for å forstå og rapportere naturrisiko. Dette rammeverket bygger på de samme fire hovedanbefalingene som i TCFD: styring, strategi, risikostyring og mål og indikatorer (TNFD, u.å).

2.9 Agentteori

Agentteori kan bli anvendt for å forklare flere økonomiske problemstillinger. Beskrivelsen av agentteori kan deles inn i to kategorier, hvor den ene er prinsippal-agent-teorien og den andre er positivist-agent-teori (Bendickson et al., 2016). I studier der positivist-agent-teorien blir diskutert har fokuset vært på å identifisere situasjoner der prinsippalen og agenten har motstridene mål, og deretter beskrevet styringsmekanismen som begrenser agentstudier. For studier der prinsippal-agent teorien blir diskutert vil fokuset omhandle den generelle teorien bak agentteorien med ett typisk agent-prinsippal-forhold, for eksempel med en ledelse og eiere

(Eisenhardt, 1989). Konseptet bak agentteorien omhandler fra et økonomisk perspektiv om risikofordeling, og blir også ofte omtalt som teorien om insentiver (Gibbons, 2005). Agentteorien forklarer forholdet mellom to parter, hvor en av dem er agenten som handler på vegne av prinsipalen (den andre parten). Forholdet kan bli definert som følgende «Vi definerer agentforholdet som en kontrakt hvor en eller flere personer engasjerer en annen person til å utføre tjenester på deres vegne som involverer å delegere beslutningsmyndighet til agenten» (Stenvold & Degerstrøm, 2020, s. 47).

Utviklingen av agentteorien stammer tilbake til den industrielle revolusjonen og har en sterk tilknytning til den tyske sosiologen Max Webers arbeid med byråkrati. Weber beskrev det han mente var det perfekte byråkratiet som et samarbeid mellom byråkratiet og individene som baserer seg på god forståelse og respekt for regler og preferanser (Bendickson et al., 2016). Dette var med på å danne grunnpilarene i agentteorien. Evnen til å følge og respektere retningslinjene som blir gitt i ett forhold mellom to parter er det Weber omtaler som den perfekte verden. I den perfekte verden vil ikke agentproblemet oppstå, grunnet at forventningene rundt retningslinjene vil komme fra loven. Agentproblemet oppstår når en interessekonflikt mellom prinsipalen og agent finner sted. Det er særs vanlig at agentproblemet oppstår da agenten og prinsipalen gjerne har ulike visjoner og fremtidsutsikter (Dyl, 1988).

2.9.1 Agentteori og bærekraftsrapportering

I henhold til bærekraftsrapportering blir agentteorien brukt som et forklarende fenomen (Ali et al., 2017; Cormier et al., 2005; Ortas et al., 2015). I forholdet mellom aksjonærer og ledelsen har ledelsen ett ansvar for at beslutninger som tas er i samsvar med det aksjonærene mener er verdiskapende og til det beste for bedriften. Det er sannsynlig at agentene (ledelsen) har andre motiv for beslutninger som tas på veien av aksjonærene, som også kan bli et problem for bærekraftsrapporteringen. Det skaper asymmetri i informasjonen mellom partene. I forsøk på å redusere denne asymmetrien kan bærekraftsrapportering være et godt hjelpemiddel, i tillegg vil en attestasjon fra en ekstern tredjepart kunne bidra ytterligere (Ruhnke & Gabriel, 2013).

Said et al. (2009) undersøker forholdet mellom eierstyring og selskapsledelse og bærekraftsrapportering. I denne studien framkommer det at desto flere ikke-utøvende styremedlemmer som sitter i revisjonskomitéstyret, desto bedre ble omfanget av bærekraftsrapporteringene. Det viser at effektiviteten av å ha en uavhengig funksjon som del

av revisjonskomiteen vil gi positive resultater. Dette reflekteres gjennom Cadbury rapporten som uthever viktigheten av ett ideelt antall ikke-utøvende styremedlemmer i revisjonskomiteén (Awodiran, 2019). En revisjonskomité med en høyere andel uavhengige parter vil kunne redusere byråkostnadene og bedre intern kontroll som vil lede til bedre kvalitet på rapporteringene (Forker, 1992). Said et al. (2009) finner i tillegg at i forhold til byråkostnadene og effekt på selskapsverdi kan interaksjon fra både revisjonskomiteen og myndigheten har en positiv effekt i henhold til agent-prinsipal problemet som kan oppstå. Dette kan være en hjelpende faktor som gjør at selskapene gjør det de kan for å ta sitt ansvar i debatten rundt en bærekraftig drift av selskapet.

2.9.2 Agentkostnader

I ett hvert agent-prinsipal-forhold vil det være lite sannsynlig at ingen agentkostnader vil framkomme som resultat av at agenten ikke handler helt og holdent i prinsipalens beste hensikt. Agentkostnader blir av Jensen og Meckling (2019) definert som summen av 3 faktorer. (1) utgiftene som er overvåket av prinsipalen (2) utgiftene som binder seg til agenten og (3) det gjenværende tapet. Agentkostnader vil oppstå som følge av asymmetrien i informasjonen mellom agenten og prinsipalen. Agentkostnader er så og si umulige å måle direkte og må ses på i sammenheng med nyttevurdering i henhold til hvilken verdi kostnadene tilfører bedriften. Det nye direktivet CSRD stiller nå strengere krav til attestasjon i forhold til bærekraftsrapporteringen de største bedriftene gjør. Det er klart at høyere fokus på kvalitetssikring vil være med på å øke agentkostnadene i et kortsiktig perspektiv, men kan muligens forbedre bedriftens verdiskapning i ett langsiktig perspektiv (Ruhnke & Gabriel, 2013).

2.9.3 Kritikk av agentteorien

Perrow (1986) kritiserer prinsipal-agentteorien for å ha liten tro på at menneske kan opptre altruistisk og hengivende. Dette beskrives gjennom agentproblemet hvor agenten og prinsipalen har forskjellige målsettinger og agenten fort blir beskyldt for å opptre som egoistisk og profittmaksimerende. I kritikken argumenteres det med at agentproblemet blir beskrevet uten å hensynta sosiale forhold som oppstår i en samarbeidsrelasjon. Videre vil det i ett langvarig agent-prinsipal-forhold oppstå tettere bånd mellom partene, og partene vil tilegne seg kunnskap om hverandres preferanser (Shapiro, 2005).

2.10 Forventningsgapet i bærekraftsattestering

Revisjonsforventningsgapet er gapet mellom hvordan interessenter forventer at revisor skal opptre på og hvordan revisor selv forventer å handle. Studier viser at interessenter generelt har en høyere forventning til revisjonen og revisor enn det revisor selv anser som rimelig (Koh & Woo, 1998, s. 152). Forskning viser at det er et betydelig gap mellom graden av sikkerhet som revisor gir på attestasjon av bærekraftsinformasjon og hva interessentene legger i denne attestasjonen. Dette gapet skyldes blant annet at det er ulike forventninger til hva som skal være inkludert i bærekraftsrapporten, ulike tolkninger av hva som er relevant informasjon og hvilke kilder som skal benyttes og en ulik oppfatning av graden av sikkerhet på informasjonen. For å redusere dette gapet og øke tilliten til bærekraftsrapportering er det viktig å øke dialog og samarbeid mellom revisor og investorer, og at det er behov for økt standardisering og klare definisjoner av hva som skal rapporteres og hvordan denne informasjonen skal attesteres (Green & Li, 2011, s. 168-170).

Kapittel 3 – Revisor sin rolle

Dette kapitlet gjør rede for hvilken rolle revisor har i samfunnet, hvilke plikter og oppgaver revisor har ved lovfestet revisjon tilknyttet bærekraft etter gjeldende lovverk. Kapitlet inneholder også en rapport fra Finanstilsynet som viser svakheter i revisor sin kartlegging av kompetanse på attestasjon av bærekraftsinformasjon og svakheter i behandling av klimarisiko i revisjonen.

Revisor sin samfunnsrolle er å øke tilliten interessegruppen har til ledelsens rapportering. Det gjøres ved en uavhengig gransking av informasjonen foretaket gir, med en forsikring om at denne informasjonen ikke inneholder vesentlig feilinformasjon (Gulden, 2015, s. 19).

Formålet med lovfestet revisjon er definert i kapittel 9 i revisorloven:

Formålet med lovfestet revisjon er å skape tillit til at årsregnskapet oppfyller gjeldende lovkrav og ikke inneholder vesentlig feilinformasjon, og ved dette blant annet bidra til å forebygge og avdekke økonomisk kriminalitet (Revisorloven, 2020, §9-1).

Revisor har som oppgave å utføre lovfestet revisjon og blir i revisorloven § 9-1 omtalt som allmenhetens tillitsperson. I uttrykket allmenhetens tillitsperson ligger et ansvar om å verne om alle virksomheters interessegrupper (DIBkunnskap, u.å-b). Revisor skal opptre med integritet, objektivitet, være profesjonell og utøve aktsomhet, og uttrykke en mening om at regnskapet i det alt vesentlige er utarbeidet i samsvar med gjeldende finansielt rammeverk (ISA 200, pkt. 3).

Videre i kapittel 9 i revisorloven omtales oppdragsansvarlig revisor og hvilket ansvar revisjonsselskapet har ovenfor den oppdragsansvarlige revisor. Revisjonsselskapet har ansvar for at den oppdragsansvarlige revisoren har tilstrekkelig med ressurser og personer med den nødvendige kompetansen om de gjeldene lovkravene for virksomheten jf. revl. §9-3.

3.1 Revisor og uavhengighet

Kapittel 8 i revisorloven omtaler uavhengighet og hvordan revisor skal forholde seg til forholdet igjennom hele oppdragsperioden. En revisor som opptre uavhengig fra den reviderte utelukker at det eksisterer en risiko som påvirker egenkontroll, egen interesse, partiskhet, fortrolighet eller press i tilknytning med å opptre utenfor «code of conduct» som omtaler at revisor skal opptre objektivt, objektiviteten er viktig i revisors rolle som allmenhetens tillitsperson. En lovfestet revisjon skal ikke finne sted dersom det eksisterer en

tilknytning mellom den reviderte og revisors nettverk som på noen som helst måte kan påvirke utfallet av revisjonen jf. Revisorloven § 8-1 2.ledd.

Gulden (2015, s. 263) beskriver at uavhengigheten kan deles inn i to ulike kategorier, den uavhengige grunnholdningen og det å framstå som uavhengig for omverden. Den uavhengige grunnholdningen omhandler uavhengigheten som den omtales i loven, nevnt ovenfor.

Grunnholdningen sikrer at revisor opptrer med høy grad av integritet og objektivitet for å kunne utøve profesjonell skepsis. Den andre siden av uavhengigheten som går på at revisor skal framstå uavhengig omhandler at revisor skal unngå situasjoner der en tredjepart med kjennskap til relevante opplysninger ikke ville oppfattet revisor som uavhengig part. Gulden mener at det i en gitt situasjon ikke alltid er samsvar mellom de ulike sidene av uavhengigheten. I en situasjon hvor revisor reviderer ett selskap hvor broren sitter i styret kan revisor vurdere seg som uavhengig grunnet ett dårlig forhold til broren og vil opprettholde en uavhengig grunnholdning. Likevel vil det fremstå for en uavhengig tredjepart at uavhengigheten ikke er opprettholdt, grunnet manglende kunnskap om dårlig forhold til broren.

Det blir samme krav til uavhengighet i revisors og revisjonsselskapet sitt nettverk på revisjon av bærekraftsrapport som ved lovfestet revisjon på allment aksjeselskap. Det må vurderes om uavhengigheten trues ved at noen i nettverket leverer noen av de forbudte tjenestene, dersom uavhengigheten trues må det iverksettes tiltak for å redusere trusselen til et akseptabelt nivå (Directive (EU) 2022/2464, 2022, artikkel 3(14)2.-3.). I henhold til rådgivning på bærekraft må revisor være bevisst på sin uavhengighet til revisjonen. Rådgivningstjenester som gis til den reviderte må dokumenteres med oppdragets art, omfang og eventuelle anbefalinger jf. revisorloven § 9-9 5.ledd.

3.2 Revisor sine plikter ved utførelse av lovfestet revisjon knyttet til bærekraft

Revisorloven § 9-4 regulerer revisors plikter ved utførelsen av lovfestet revisjon. Revisor er pliktig etter denne paragrafen å vurdere om årsberetningen til selskapet gis i henhold til gjeldende lovkrav, om det er i overensstemmelse med årsregnskapet og om revisor har avdekket vesentlig feilinformasjon i årsberetningen (Revisorloven, 2020, §9-4 2.ledd). Selskapet sin redegjørelse om samfunnsansvar er regulert i regnskapsloven 3-3 c, denne redegjørelsen er en del av årsberetningen til selskapet som revideres.

ISA 720 *Revisors oppgaver og plikter vedrørende øvrig informasjon* beskriver hvordan annen informasjon enn årsregnskapet skal revideres (ISA 720, pkt. 1). ISA-en krever at revisor må

lese og vurdere om «øvrige informasjon» i vesentlig grad er i strid med regnskapet eller kunnskapen som er opparbeidet i revisjonen som kan tyde på at det inneholder vesentlig feilinformasjon. (ISA 720. pkt. 3). Det er ikke noe krav om sikkerhet for slik «øvrige informasjon» (ISA 720, pkt. 8). Revisor sin vurdering av «øvrige informasjon» skal inngå som en egen del av revisjonsberetningen (ISA 720. pkt. 21). Det er presisert i ISA 720 at lov og forskrift kan pålegge revisor ytterligere forpliktelser som er utenfor ISA-ens virkeområde (ISA 720 pkt. 9). Revisorloven §9-4 går utover dette ved at revisor skal sjekke om rapporteringen om samfunnsansvar oppfyller minstekravene i loven og at det er konsistent med årsregnskapet. Ved en lovfestet revisjon skal revisor etter revisorlov § 9-7 gi en revisjonsberetning, som skal vise resultatet av revisjonen. I denne revisjonsberetningen skal revisor uttale seg om årsberetningen er konsistent med årsregnskapet og om årsberetningen inneholder opplysningene som skal gis etter gjeldende lovkrav (Revisorloven, 2020, §9-7 f.).

For at revisor skal kunne oppnå det overordnede målet med lovfestet revisjon må revisor identifisere revisjonsrisikoen i revisjonen, slik at det kan innhentes revisjonsbevis for å redusere risikoen til et akseptabelt nivå, dette forholdet blir beskrevet i ISA 315. Dette er også regulert i revisorloven §9-4, ved at revisor skal utføre lovfestet revisjon i samsvar med god revisjonsskikk, ved blant annet å identifisere risikoen for vesentlig feilinformasjon i regnskapet. Vesentlig feilinformasjon kan skyldes misligheter eller utilsiktet feil, som følge av brudd på lovkrav og at det skal utformes og gjennomføres revisjonshandlinger for å håndtere de identifiserte risikoene (Revisorloven, 2020, §9-4 c- d.)). Revisjonsrisiko er risikoen for at revisor gir feil uttalelse om regnskapet i revisjonsberetningen når regnskapet har vesentlig feilinformasjon, revisjonsrisiko er en funksjon av risikoen for vesentlig feilinformasjon og oppdagelsesrisiko (ISA 200 (c)). Risiko for vesentlig feilinformasjon er risikoen for at regnskapet inneholder vesentlig feilinformasjon før det revideres. Dette er en risiko som består av to komponenter: iboende risiko og kontrollrisiko (ISA 200 (n)).

Klimaendringer og klimamålene vil føre til endringer i de fleste bransjer, forretningsmodeller vil endres og det vil oppstå nye risikoer og muligheter. For å kunne vurdere risikoene og uttale seg om foretakenes årsrapporter må revisor sette seg inn i konsekvensene av endringene som selskapene står ovenfor. Revisor må vurdere om revisjonen er tilpasset risikoen i samsvar med gjeldene lovkrav og god revisjonsskikk når klimarisiko påvirker eller kan påvirke den finansielle informasjonen. Revisor skal ved planlegging av revisjonen opparbeide seg en forståelse av risikoer som kan føre til vesentlig feilinformasjon. Revisor må i denne prosessen ta stilling til om det reviderte foretaket har klimarisiko og vurdere

hvordan denne risikoen eventuelt kan påvirke regnskapet og sannsynligheten for at det forekommer feilinformasjon (Finanstilsynet, 2022b, s.35). Klimarisiko vil kunne påvirke sentrale vurderingsområder som fortsatt drift, nedskrivning av eiendeler, forsvarlig drift og internkontroll (Sverdrup, 2020).



Figur 2 Revisors vurdering av klimarisiko

(Finanstilsynet, 2022b)

3.3 Revisors rolle og bærekraft

Revisor har rollen som allmennhetens tillitsperson og skal sikre et stabilt og troverdig næringsliv. For at revisor skal opprettholde denne rollen er det viktig at revisorene sammen med Revisorforeningen samarbeider for å gjøre bærekraft til en del av oppdraget til revisor. For revisor er bærekraft en styrking av rollen som revisor og fornying av rollen som allmenhetens tillitsperson. I jobben med det nye samfunnsoppdrag kan revisor være en rådgiver og gi veiledning til kundene i den bærekraftige omstillingen (Revisorforeningen, u.å-b).

Revisorloven regulerer revisors oppgaver og plikter til lovfestet revisjon, likevel er det av allmennhetens oppfatning at oppgavene og pliktene som utøves ikke bare omhandler finansielle aspekter. I lys av dagens diskusjon av klimaendringer samt økende søkelys på folk

fremfor suksess, oversatt til bærekraft, er det lett å tenke at en revisor er i god posisjon for å bekrefte bærekraftsinformasjon. Revisors kjernekompetanse går ut på å ha kontroll på informasjon og sikre at brukere av den utgitte informasjonen kan stole på det som beskrives (Jensen, 2021). Revisor kritiseres likevel for å ha manglende kompetanse innen bærekraft. Sethi et al. (2017) sin studie hevder at revisorene har høy kompetanse på attestasjon av finansiell data, men de ikke har den samme høye kompetansen til å evaluere og attestere data på bærekraft. Det hevdes at attestasjon av bærekraftsinformasjon bør gjøres av andre mer kompetente profesjoner. En studie gjennomført av Boiral et al. (2020) kritiserer revisor og andre yrker som attesterer på bærekraftsinformasjon for manglende kompetanse og opplæring. Studien hevder at leverandører av attestasjon på bærekraftsinformasjon har uklart profesjonell identitet. Standardene som benyttes for attesting er usikre, i tillegg er det uklart hvilke kvalifikasjoner, verifiseringsmetoder og kunnskaper som kreves for å kunne attestere på en forsvarlig måte. Kvalifikasjonene til attestasjonsleverandørene er inkonsistente med de komplekse ferdighetene som kreves. Avslutningsvis viser studien at det er fravær av en anerkjent opplæring som undergraver profesjonaliteten. Studien til Martínez-Ferrero et al. (2018) motstrider dette, studien hevder at kvaliteten i attestasjonen av bærekraftsinformasjon normalt er høyere ved attestasjon av et revisjonsselskap, enn ved attestasjon av andre attestasjonsleverandører. Det hevdes i forskning at en attestasjon utført av et revisjonsselskap som også utfører den lovfestede revisjonen på selskapet gir høyere kvalitet i attestasjonen på bærekraftsinformasjonen. Dette er fordi kunnskap som er opparbeidet gjennom den lovfestede revisjonen overføres i attestasjonen av bærekraftsinformasjon. Om revisjonsselskapet i tillegg er spesialist innen bransjen til selskapet kan dette føre til en ytterligere forbedring i kvaliteten på attestasjonen (Ruiz-Barbadillo & Martínez-Ferrero, 2020, s.18).

En ekstern attestasjon av bærekraftsinformasjon kan redusere risikoen for at rapporten inneholder feil og unøyaktighet, og med det styrke tilliten interessentene har til rapporten. I de fleste tilfeller hvor bærekraftsinformasjonen blir attestert i dag, blir det gjort med begrenset attestasjon, det vil si at det gis en moderat sikkerhet til at informasjonen er korrekt. Ved en attestasjon med moderat sikkerhet er det høyere risiko for feil og mangler, enn det er ved en attestasjon med betryggende sikkerhet, slik som det gis på årsregnskap. Det er vanlig at revisor legger ISAE 3000 til grunn for attesting av slik informasjon (Finanstilsynet, 2020, s. 14-15).

I lys av diskusjonen om revisor er den rette for jobben, åpnes en diskusjon rundt kunnskapsnivået til revisor og om kunnskapen er på et tilstrekkelig nivå for attesteringen. Det er mye ny informasjon som skal bekreftes gjennom utkastet til de 12 nye standardene, som blir forklart i kapittel 4.

3.3.1 Bruk av eksperter

Revisor kan benytte eksperthjelp til fagområder der revisor har manglende kompetanse. Bruk av eksperter i revisjonen reguleres av ISA 620. Foreløpig er det kun revisor som vil kunne attestere bærekraftsrapportene og er med det ansvarlig for å godskrive alle revisjonsbevis som brukes i revisjonen. ISA 620 3.punkt beskriver følgende «*Revisor alene har ansvaret for konklusjonen som uttrykkes i revisjonsberetningen, og dette ansvaret reduseres ikke selv om revisor bruker arbeidet til en ekspert engasjert av revisor*» (Den norske revisorforening, 2021, s. 474). Det kreves god kommunikasjon mellom ekstern ekspert og revisor for at revisor skal klare å overholde sine krav til lovfestet revisjon. Her kan det trekkes likheter til IT-revisjon om hvilke erfaringer revisor har rundt kommunikasjonen mellom revisor og IT-ekspert. Bauer et al. (2019) har gjennomført en studie hvor kvaliteten på forholdet mellom revisor og IT-ekspert undersøkes. Gjennom intervjuene i studien ble informantene spurt om de kunne beskrive et forhold hvor samarbeidet mellom revisor og IT-eksperten var godt, og et forhold hvor dette samarbeidet var utfordrende. Her fremkommer det noen utfordringer med en gjensidig respekt for hverandre og likestilling av kompetanse ovenfor revisjonen. Videre i studien blir et godt samarbeid beskrevet som et forhold med hyppig kommunikasjon og gjensidig respekt for hverandre og en sterk tro på å jobbe sammen som ett lag med ett felles mål. O'Dwyer (2011) sin studie viser kompleksiteten som oppstår når det benyttes spesialister innen andre fagfelt enn revisjon på attestasjon av bærekraftsinformasjon, når det gjelder innsamling av bevis i attestasjonsoppdraget. Dette førte til noe frustrasjon fra de som ikke var revisorer siden ekspertene hadde enn annen arbeidsmetodikk rundt innhenting av data og usikkerhet rundt skillet mellom rådgivning og attestasjon.

3.4 Finanstilsynets temarapport

Finanstilsynet publiserte en temarapport i slutten av 2022, denne rapporten omhandler revisor sitt arbeid rundt klimarelaterte forhold som er omtalt i selskapene sin årsrapport for den lovfestede revisjonen i 2021-regnskapet. Rapporten har kartlagt revisor sin vurdering av klimarisiko og på attestering av bærekraftsinformasjon utover minstekravene i regnskapsloven §3-3c, og Finanstilsynet sine observasjoner på hvordan revisjonsselskapene forbereder seg på CSRD regelverket (Finanstilsynet, 2022a). Temarapporten viser svakheter i

revisors arbeid knyttet til klimarisiko i den lovfestede revisjonen, variabel kompetanse og praksis innenfor attestering av bærekraftsinformasjon utover minstekravene i loven.

I mer enn halvparten av oppdragene som inngår i tilsynet har ikke revisor vurdert klimarisikoen på en forsvarlig måte. Vurderingen er enten fraværende eller på et så overordnet mål at det ikke har vært mulig å forstå hvordan klimarisiko inngår i revisor sin vurdering av risiko. Foretakene har selv omtalt klimarelaterte forhold som et vesentlig område i sin årsrapport. I flere oppdrag har revisor vurdert at klimarisiko ikke kan medføre vesentlige feil, mens dokumentasjonen og vurderingene som er tatt ikke er god nok til å underbygge konklusjonen. I flere oppdrag er det heller ikke noen tydelig konklusjon på om klimarisiko utgjør en risiko for vesentlig feil eller ikke. Alle foretakene i tematilsynet omtaler klimarelaterte forhold som et vesentlig område i årsrapporten, Finanstilsynets oppfatning er derfor at revisor skulle ha dokumentert vurderingen om klimarisiko kan medføre vesentlig feilinformasjon. Konsekvensen av en mangelfull vurdering av klimarisiko er at det kan medføre en betydelig risiko, som ikke blir hensyntatt i revisjonen (Finanstilsynet, 2022b, s. 37).

Åtte av de elleve foretakene som er undersøkt i tilsynet har attestasjon på bærekraftsinformasjon utover kravene i regnskapsloven §3-3c. Attestasjonene er i de fleste tilfeller gitt med moderat sikkerhet og noen med betryggende sikkerhet. De store revisjonsselskapene har drevet med slik attestasjon i flere år, men normalt av andre enn revisorer i revisjonsteamet. Det er nå en økning i revisorer som blir involvert i dette arbeidet, dette krever økt kompetanse på bærekraftsområdet, da dette er et relativt nytt område for mange revisorer (Finanstilsynet, 2022b, s. 41). Tematilsynet sine funn illustrerer svakheter i revisor sin vurdering på den nødvendige kompetansen for å utføre oppdraget. Det mangler beskrivelser av hvilken kompetanse den utøvende revisor og ekspertene har i flere av attestasjonsoppdragene. Det er brukt interne eksperter i revisjonsteamet på tre av attestasjonsoppdragene. Det er store variasjoner i tidsbruken til ekspertene i attestasjonsoppdragene. Det er også gjort uformelle konsultasjoner med interne eksperter i flere av oppdragene. Ekspertene som blir benyttet i oppdragene er et bredt spekter av fagressurser innenfor flere ulike områder, blant annet ingeniører, biologer, kjemikere og samfunnsvitere (Finanstilsynet, 2022b, s. 41-42).

Finanstilsynets observasjoner i tematilsynet er at revisjonsselskapene i tilsynet bruker mye ressurser på å utvikle bærekraftskompetanse, og at de planlegger for den økte etterspørselen

når CSRD kommer ved å ansette mennesker med relevant utdanning. Tilsynet viser at alle de fire revisjonsforetakene som var med har styrket fagavdelingen med spesialister innen bærekraft, alle foretakene har også veiledning og/eller arbeidsprogram for bærekraftsinformasjon, i to av selskapene er dette programmet obligatorisk. Tre av foretakene har krav til opplæringsprogram eller antall timer med kurs for å kunne attestere på bærekraftsinformasjon. Et av revisjonsselskapene utnevner egen oppdragskontrollør på oppdrag av attestasjon av bærekraftsinformasjon (Finanstilsynet, 2022b, s. 43).

Finanstilsynet sin mening er at selv om revisjonsforetakene har ansatte med kompetanse innen bærekraft, må også oppdragsansvarlige revisorer ha en grunnleggende forståelse av hva de attesterer på. Det kan utgjøre en risiko for revisjonsforetakene om de ikke stiller kompetansekrav til oppdragsansvarlige revisorene og at revisor sin vurdering av sin egen og teamet sin kompetanse er begrenset dokumentert (Finanstilsynet, 2022b, s. 44).

Når attestasjon av bærekraftsinformasjon skjer av valgt revisor, er uavhengighetsbestemmelsene i revisorloven kapittel 8 gjeldende. Finanstilsynet understreker derfor viktigheten av at revisor vurderer sin uavhengighet før attestasjonsoppdrag. Når CSRD trer i kraft er det krav om at kravene til uavhengighet også skal gjelde når det er andre en valgt revisor som attesterer på bærekraftsinformasjon (Finanstilsynet, 2022b, s. 44).

3.5 Revisorforeningen

Revisorforeningen er kompetanse- og interesseorganisasjon for statsautoriserte revisorer i Norge. Revisorforeningen gjennomfører regelmessig kvalitetskontroll av medlemmer i samarbeid med Finanstilsynet. De driver med kurs- informasjons- og veiledningsvirksomheter og har et etterutdanningstilbud for både regnskapsførere og revisorer (Revisorforeningen, u.å-d). Revisorforeningen har også en aktiv rolle i utvikling av revisjons- og regnskapsfaget nasjonalt og internasjonalt ved at de aktivt deltar i bransjesamarbeidet Nordisk Revisorforbund, den europeiske revisororganisasjonen Accounting Europe og i IFAC som er en verdensomspennende regnskapsorganisasjon (Revisorforeningen, u.å-c).

3.5.1 Bærekraftsakademiet

Revisorforeningen har i samarbeid med de fem store revisjonsselskapene BDO, Deloitte, EY, KPMG og PwC laget et utdanningsopplegg på CSRD som dekker behovene til de rapporterende selskapene, revisor og til brukerne. Målet for akademiet er at det skal bli en møteplass og en mulighet til å utveksle praktisk erfaring og best praksis for alle med interesse for rapportering av bærekraft og brukerne av slik informasjon. Målgruppen for akademiet er

selskaper som blir omfattet av CSRD, selskaper som ikke er omfattet, men som frivillig ønsker å rapportere, revisorer og brukere. Kurset er en innføring i CSRD lovverket og konkret opplæring i alle ESRS-standardene for rapportering. Kurset vil også inneholde relevant lovgiving fra Norge og EU hvor fokuset er på taksonomien, due Diligence- direktivet (CSDDD) og åpenhetsloven. Forelesere for kurset er fra BDO, Deloitte, EY, KPMG og PWC, med gjesteforelesere fra norsk forenings- og næringsliv (Revisorforeningen, u.å-a).

Kapittel 4 – CSRD

I dette kapittelet presenteres CSRD rammeverket som er det kommende regelverket for bærekrafts rapportering, hvilket formål dette rammeverket har, hvem som blir pliktig til å rapportere og hvordan rapporten skal attesteres. Vi vil også i dette kapittelet forklare ESRS-ene som er standardene for hvordan rapporten skal utarbeides.

CSRD ble vedtatt av EU den 14. desember 2022. Rammeverket er vedtatt for å sette klarere og mer moderne krav til hva de rapporteringspliktige selskapene skal rapportere informasjon på, hva rapporten skal inneholde og hvordan rapporten skal publiseres. CSRD rammeverket skal sikre at investorer og andre interessenter får tilgang til all den informasjonen de trenger for å ta beslutninger angående selskapet (European Commission, u.å).

4.1 Formål

Bakgrunnen for å innføre CSRD regelverket er The European Green Deal, handlingsplanen for økonomisk vekst og FN sin 2030 agenda som EU forpliktet seg til å innføre på en fullstendig og effektiv måte i samarbeid med partner og interessenter (Directive (EU) 2022/2464, 2022, 6.). The European Green Deal er EU sin nye vekst strategi publisert av europakommisjonen desember 2019. Den har som formål å gjøre EU til en moderne, ressurseffektiv og konkurransedyktig økonomi, med et mål om å ha null netto utslipp av klimagasser innen 2050. Denne vekststrategien skal bidra til å bygge en økonomi som styrker EU sin sosiale markedsøkonomi, at den er klar for fremtiden, den gir stabilitet, arbeidsplasser, vekst og bærekraftige investeringer (Directive (EU) 2022/2464, 2022, .1). Handlingsplanen for økonomisk vekst ble innført i 2018, målene i handlingsplanen er å reorientere kapitalstrømmer mot bærekraftige investeringer. Med mål om bærekraftig og inkluderende vekst, håndtere finansielle risikoer som stammer fra klimaendringer, ressursutarming, miljøforringelse og sosiale spørsmål, og fremme åpenhet og langsiktighet i finansiell og økonomisk vekst. For å kunne nå disse målene trengs det sammenlignbar og pålitelig informasjon om bærekraft (Directive (EU) 2022/2464, 2022, .2).

Bedre bærekraftsrapporter fra bedrifter gir interessenter muligheten til å ta beslutninger med et bedre beslutningsgrunnlag, slik at de kan ta beslutningene som passer best. Dette gir interessenter som ønsker å investere bærekraftig mulighet til det, samtidig som det fører til en stabil, bærekraftig og inkluderende økonomisk handling som vil gagne alle. For å oppnå disse fordelene må bærekraftsinformasjonen til foretaket nå ut til de primære brukergrupper. Den første gruppen er investorer som ønsker en bedre forståelse av risikoene og mulighetene som

bærekraftsspørsmål for deres investeringer og virkningene av disse investeringene på mennesker og miljø. Den andre gruppen av brukere består av sivilsamfunnsaktører, frivillige organisasjoner og parter i arbeidslivet som ønsker å holde foretak ansvarlige for deres innvirkninger på mennesker og miljø (Directive (EU) 2022/2464, 2022, 9.).

Rapportering av bærekraftsinformasjon med høy kvalitet kan også være nyttig for foretaket som rapporterer. Grundig rapportering av bærekraft kan hjelpe foretaket å identifisere risikoer og muligheter knyttet til bærekraftsspørsmål. Det er også en økende trend og vekst i investeringer som tar sikte på å følge bærekraftsmålene, som kan gi bedre tilgang til kapital til bærekraftige selskaper (Directive (EU) 2022/2464, 2022, 12.).

Det er i dag et gap mellom brukernes informasjonsbehov for bærekraftsinformasjon og informasjonen selskapene selv gir på dette, EU forventer at dette gapet vil fortsette å øke. Et slikt gap har negative konsekvenser, investorer har da ikke et godt nok beslutningsgrunnlag for å gjøre sine investeringer. Dette kan føre til en systematisk risiko som truer den finansielle stabiliteten, disse systemiske risikoene har det blitt rettet oppmerksomhet mot fra den Europeiske sentralbanken og andre internasjonale organisasjoner som Financial Stability Board. Dette gapet vil også påvirke investorer ved at de blir i dårligere stand til å gjøre investeringer i selskaper som tar tak i bærekraftsspørsmålene. Denne informasjonsmangelen hos investorene kan undergrave målene i The Green Deal, handlingsplanen for finansiering av bærekraftig vekst og Parisavtalen. Mangelen på generelt aksepterte beregninger og metode for å måle, verdsette og håndtere bærekraftsrelaterte risikoer er et hinder for at foretakene kan sikre at deres forretningsmodell og aktiviteter er bærekraftige. Denne mangelen begrenser også mulighetene for interessenter til å gå i dialog med foretaket om bærekraftsspørsmål (Directive (EU) 2022/2464, 2022, 14.).



Figur 3 EUs målsetning

(PwC, u.å-a)

4.2 Rapporteringspliktige

CSRD vil gjelde for alle store foretak/konsern og alle foretak med verdipapirer notert på regulert marked i EU, med unntak av børsnoterte mikroforetak. Første år med rapporteringsplikt er for regnskapsåret 2024. Rapporteringspliktige for 2024 er de største foretakene med allmenn interesse, som er børsnoterte selskaper og bank, forsikring og kredittforetak som har minst 500 ansatte og som har omsetning på mer enn 40 millioner euro eller en balanse på mer enn 20 millioner euro (Directive (EU) 2022/2464, 2022, artikkel 5 2.a).

Store selskap/konsern får rapporteringsplikt for regnskapsåret 2025. Dette er selskaper som tilfredsstillende 2 av 3 av disse størrelses kriteriene: snitt antall på ansatte på over 250, omsetning på over 40 millioner euro eller balanse på mer enn 20 millioner euro (Directive (EU) 2022/2464, 2022, artikkel 5 2.b).

Små og mellomstore børsnoterte foretak, små og ikke-komplekse kredittinstitusjoner og visse forsikringsforetak skal rapportere fra regnskapsåret 2026. Børsnoterte små og mellomstore foretak er foretak som tilfredsstillende minst to av tre størrelses kriterier: Ansatte mellom 10 og 250, omsetning mellom 700 000 og 40 millioner euro, balansesum mellom 350 000 og 20 millioner euro (Directive (EU) 2022/2464, 2022, artikkel 5 2.c).

Om morselskap utarbeider en konsolidert bærekraftsrapportering for konsernet, er datterselskap unntatt for å rapportere etter kravene i CSRD. Dette unntaket gjelder for

datterselskaper som ikke er store foretak med verdipapirer på regulert marked (Revisorforeningen, 2023b).

Regnskapsåret 2024	Regnskapsåret 2025	Regnskapsåret 2026
<p>Børsnoterte foretak og bank, forsikring, kredittforetak som har</p> <ul style="list-style-type: none"> ■ minst 500 ansatte (Ø) og ■ omsetning > 40M € eller ■ balanse > 20M € 	<p>Store foretak/konsern som oppfyller minst to av tre kriterier:</p> <ul style="list-style-type: none"> ■ Omsetning > €40 M ■ Balanse > €20 M ■ Antall ansatte (Ø) > 250 	<p>Børsnoterte SMEs*, små og ikke-komplekse kredittinstitusjoner og visse forsikringsselskaper.</p> <p>Størrelseskriterier for børsnoterte SMEs, minst to av tre</p> <ul style="list-style-type: none"> ■ Omsetning: 700' - 40M € ■ Balanse: 350' - 20M € ■ Antall ansatte (Ø): 10 - 250

Figur 4 Tidslinje over rapporteringsplikt

(PwC, u.å-c)

4.3 Attestasjon

Selskaper som blir pliktige til å rapportere etter CSRD, er pliktige til å ha en attestasjon av rapporten fra en uavhengig tredjepart. Kravet om attestasjon innføres med et ønske om å øke troverdigheten til bærekraftsinformasjonen. Bærekraftsinformasjonen kan attesteres med to typer attestasjoner, attestasjon med moderat sikkerhet eller en attestasjon med betryggende sikkerhet. I en attestasjon med moderat sikkerhet er det høyere risiko for at rapporten inneholder feil. Det gjennomføres færre kontrollhandlinger og konklusjonen i attestasjonen uttrykkes med en negativ ordlyd på at det ikke er avdekket feil eller mangler av revisor for å konkludere med at informasjonen inneholder vesentlig feilinformasjon. Attestasjon med betryggende sikkerhet gis på samme risikonivå som i en lovfestet revisjon av den finansielle informasjonen. Det utføres flere tester og kontrollhandlinger for å kunne konkludere med større sikkerhet at informasjonen ikke inneholder vesentlig feilinformasjon. Den manglende attesteringen på bærekraftsinformasjon, truer troverdigheten til denne informasjonen og vil

derfor heller ikke møte behovene til de tiltenkte brukerne av informasjonen. Målet er på sikt å ha samme sikkerhetsnivå på attestasjon av bærekrafts informasjon som på den finansielle informasjonen i regnskapet (Directive (EU) 2022/2464, 2022, pkt. 60).

I direktivet er det en progressiv tilnærming til graden av sikkerhet i attestasjonen, det blir moderat sikkerhet i første omgang, på sikt vil det bli attestasjon med betryggende sikkerhet. Denne progressive tilnærmingen til sikkerhet i attestasjonen vil gi mulighet for en gradvis utvikling av foretakenes rapporteringspraksis og utvikling av markedet for attestering av bærekraftsinformasjon. Dette vil også være med på å fase inn kostnadsøkningen til foretak som er pliktig til å rapportere (Directive (EU) 2022/2464, 2022, 60.). Standardene for sikkerhet på revisjon av bærekraftsrapportering med moderat sikkerhet skal bli vedtatt av EU kommisjonen senest den 1. oktober 2026. Det skal fastsettes prosedyrer som revisor og revisjonsselskaper skal bruke for å kunne trekke konklusjoner, inkludert oppdragsplanlegging, risikovurdering, respons på risiko og konklusjonstypene som skal inkluderes i attestasjonsrapporten for bærekraftsinformasjon. Standarder for betryggende sikkerhet skal bli vedtatt av kommisjonen senest 1. oktober 2028, etter det er gjort en vurdering på om det er mulig å få til en betryggende sikkerhet på bærekraftsinformasjonen (Directive (EU) 2022/2464, 2022, artikkel 3(15)3.).

Attestasjonen på bærekraftsinformasjon kan gjøres av statsautorisert revisor, det åpnes også opp for at medlemslandene i EU kan tillate at andre uavhengige tredjeparter kan attestere dette i tillegg til statsautorisert revisor (Directive (EU) 2022/2464, 2022, 61.). Statsautorisert revisorer er gitt denne rollen siden de allerede verifiserer den finansielle informasjonen til selskapet ved den lovpålagte revisjonen, dette vil gi en trygghet og bidrar til å sikre sammenheng mellom den finansielle informasjonen og bærekraftsinformasjonen. Ved at revisor får denne rollen er det en risiko for en ytterligere konsentrasjon i revisjonsmarkedet som kan svekke revisors uavhengighet og øker revisjonshonoraret eller honoraret på attesteringen av bærekraftsinformasjon. For å unngå nevnte problem og skape et mer åpent og bredere marked anbefaler EU-kommisjonen at medlemslandene bør ha tillatelse til å akkreditere andre uavhengige leverandører av attesteringstjenester for å attestere på bærekraftsinformasjonen. Videre i diskusjonen på den uavhengige tredjepart, åpnes det opp for at en annen statsautorisert revisor enn den som utfører den lovfestede revisjonen på den finansielle informasjonen, skal kunne attestere på bærekraftsinformasjonen til selskapet (Directive (EU) 2022/2464, 2022, 61.).

For at medlemslandene skal kunne tillate andre uavhengige leverandører av attestasjonen må de oppfylle kravene gitt i EU direktivet 2006/43/EC, på attestering av bærekraftsrapportering er det særlig kravene til: opplæring og eksamen, som sikrer at de tilegner seg nødvendig kompetanse på bærekraftsrapportering og attestering av dette. I tillegg til etterutdanning, kvalitetssikringssystemer, yrkesetikk, uavhengighet, objektivitet, konfidensialitet og taushetsplikt; utnevning og oppsigelse; undersøkelser og sanksjoner; organiseringen av arbeidet til uavhengige attestasjons leverandører; og rapportering av uregelmessigheter. Medlemslandene må sikre at uavhengigheten til attestasjonsleverandøren, enten ved revisjonsutvalget eller et annet dedikert utvalg (Directive (EU) 2022/2464, 2022, artikkel 29d (13)(c)). I tillegg til å sikre kvaliteten vil dette gi like konkurransevilkår for alle firmaer som har tillatelse til å attestere på bærekraftsinformasjon. Om et selskap får attestasjon på sin bærekraftsinformasjon fra en annen leverandør av denne tjenesten, trenger de ikke å få det av valgt revisor. Leverandører av uavhengige attestasjonstjenester som allerede er akkreditert av medlemsland for attestering bør fortsatt ha tillatelse til å gjøre dette. Medlemslandene bør sikre at når de nye kravene til opplæring og utdanning kommer, vil attesteringsleverandørene gjennomføre denne prosessen innen to år etter iverksettelse av kravene (Directive (EU) 2022/2464, 2022, pkt. 61).

Bærekraftsrapporten skal offentliggjøres som en del av rapporten fra ledelsen, denne skal publiseres i samsvar med et standardisert elektronisk format (Directive (EU) 2022/2464, 2022, artikkel 29.d 1.). Medlemslandene i EU skal sikre at dette publiseres innen et rimelig tidsrom, senest 12 måned etter regnskapsslutt (Directive (EU) 2022/2464, 2022, artikkel 29d (10) 1.). Attestasjonen på bærekraftsrapporten skal offentliggjøres sammen med revisjonsberetningen og årsregnskapet til foretaket (Directive (EU) 2022/2464, 2022, artikkel 2 2.(b)).

4.4 Autorisasjon til å kunne attestere

Det blir i henhold til CSRD direktivet gitt nye krav til revisor for å få autorisasjon til å attestere på bærekraftsinformasjonen, ved nye krav til praksis og innholdet i revisoreksamen. (Directive (EU) 2022/2464, 2022, artikkel 3(3)2.). Revisoreksamen har som formål å sikre at den faglige kompetansen til revisor er på et gitt nivå, for at revisor skal kunne attestere bærekraftsinformasjon, må det sikres gjennom at den teoretiske kunnskapen innenfor bærekraftsattestering i revisoreksamen er på et akseptabelt nivå. (Directive (EU) 2022/2464, 2022, artikkel 3(4)1-2.). Innholdet i revisoreksamen må minst dekke disse emnene: juridiske krav og standarder knyttet til utarbeidelse av årlig og konsolidert bærekraftsrapportering,

bærekraftsanalyse, due diligence-prosesser med hensyn til bærekraftspørsmål, juridiske krav og attesteringsstandarder for bærekrafts-rapportering nevnt i artikkel 26a (Directive (EU) 2022/2464, 2022, artikkel 3(5)3(a)-(d)). Praksiskravet blir endret ved at minst åtte måneder av den praktiske treningen er på attesting av bærekraftsinformasjon eller på andre tjenester knyttet til bærekraft (Directive (EU) 2022/2464, 2022, artikkel 3(6)).

Kravene til praksis innen bærekraftsinformasjon gjelder ikke for revisorer som er godkjent som statsautorisert revisor før 1. januar 2024 og for personer som er i gang med praksiskravet for å bli statsautorisert revisor 1. januar 2024, forutsatt at de har fullført praksiskravet og er statsautorisert revisor innen 1. januar 2026. Medlemslandene skal likevel sikre at statsautoriserte revisorer godkjent før 1. januar 2026 som ønsker å kunne attestere på bærekraftsrapportering tilegner seg nødvendig kunnskap innen emnene nevnt i de nye kravene til å kunne attestere på bærekraftsinformasjon i praksisperioden (Directive (EU) 2022/2464, 2022, artikkel 3(9)). Det blir krav til at det skal være offentlig informasjon om at statsautorisert revisor er godkjent for å attestere på bærekraftsrapport (Directive (EU) 2022/2464, 2022, artikkel 3(10)(c)).

4.5 Attestasjon av bærekraftsrapport

Kravene til revisjonsselskapene og revisorene som blir underlagt i CSRD direktivet ved attesting av bærekraftsinformasjon er i stor grad de samme som i den lovfestede revisjonen. Revisjonsselskapet skal utpeke minst en oppdragsansvarlig revisor, revisjonsselskapet må sikre at den oppdragsansvarlige sammen med sine teammedlemmer har nødvendig kapasitet og kompetanse til å få utført arbeidsoppgavene på en hensiktsmessig måte. Den eller de oppdragsansvarlige på attesting av bærekraftsinformasjon kan være den samme som er oppdragsansvarlig for den lovpålagte revisjonen. Oppdragsansvarlig på bærekraft skal være aktivt involvert i gjennomføringen av revisjonen på bærekraftsrapportering. Hovedkriteriene for å velge oppdragsansvarlig på bærekraft er sikringen av kvaliteten på attestasjonen, uavhengighet og kompetanse (Directive (EU) 2022/2464, 2022, artikkel 3(12)(a)).

Revisjonsfirmaet skal lage oppdragsdokumentasjon for hvert attestasjonsoppdrag, oppdragsansvarlig skal minst dokumentere dataen som er registrert i henhold til artikkel 22b når det gjelder sikkerheten for bærekraftsrapportering. Alle andre data og dokumenter av betydning for revisjonsrapporten om bærekraftsattesting som er nevnt i artikkel 28a, skal inngå i oppdragsdokumentasjonen. Oppdragsdokumentasjonen skal lukkes senest 60 dager etter datoen for signering av revisjonsberetningen av bærekraftsinformasjon. Om det er

revisor som utfører den lovpålagte revisjonen av årsregnskapet og bærekraftsinformasjon så kan dette inkluderes i mappen for revisjon (Directive (EU) 2022/2464, 2022, artikkel 3(12)(d)). Revisorselskapet og revisorene har de samme kravene til yrkesetikk, uavhengighet, objektivitet, konfidensialitet og taushetsplikt i lovpålagt revisjon (Directive (EU) 2022/2464, 2022, artikkel 3(14)).

Honoraret på revisjon av bærekraftsinformasjon blir underlagt samme regler som ved lovfestet revisjon av årsregnskapet ved at de ikke er påvirket eller bestemt av levering av tilleggstjenester til enheten som skal revideres og at de ikke kan være et betinget honorar (Directive (EU) 2022/2464, 2022, artikkel 3(13)).

Ved attestasjon på bærekraftsinformasjon på allmennaksjeselskap er det restriksjoner på hvilke tilleggstjenester som kan leveres. Dette gjelder bokstav b) og c) og e) til k) i forordningen (EU) nr 537/2014, disse punktene sier blant annet at selskapet ikke kan føre regnskapet til selskapet eller være en del av eller påvirke ledelsen for å ta bestemmelser i selskapet. Slike tjenester er forbudt å levere i perioden mellom begynnelsen av perioden underlagt revisjon av bærekraftsrapportering og utgivelse av revisorsberetning på regnskapsåret før denne perioden (Directive (EU) 2022/2464, 2022, artikkel 3(14)1.). Forbud mot å utføre revisjon når revisor har vært med på å utarbeide rapporten om bærekraft er tatt inn i (EU) nr. 537/2014, under samme punkt som forbud mot å revidere når revisor har vært med å føre regnskapet til selskapet (Directive (EU) 2022/2464, 2022, artikkel 4(2)(a)),

Resultatet av attestasjonen skal presenteres i en skriftlig rapport, utarbeidet i samsvar med kravene som er fastsatt av kommisjonen. Rapporten skal identifisere enheten hvis årlig eller konsolidert bærekraftsrapportering er gjenstand for attestasjonsoppdraget, med spesifisering av årlig eller konsolidert bærekraftsrapportering og dato og periode den dekker. I tillegg identifisere rammeverket som er brukt til utarbeidelse av rapporten. Den skal inneholde omfanget av sikkerhet i bærekraftsrapporten og skal som minimum identifisere attestasjonstandardene som attestasjonen ble utført til. Uttalelsen nevnt i bokstav aa. i artikkel 34. nr. 1 annet ledd i direktivet 2013/34/EU (Directive (EU) 2022/2464, 2022, artikkel 3(18)2.).

Kvalitetssikringen av attestasjon av bærekraftsinformasjon skal omfatte en vurdering av samsvar med gjeldende revisjonsstandarder og uavhengighetskrav og attestasjonsstandarder der det er aktuelt. Den skal også inneholde en vurdering av mengden og kvaliteten på ressursene som brukes, revisjonshonorarene og honorarene som kreves for å attestere

bærekraftsrapportering, og revisjonsfirmaets interne kvalitetssystem (Directive (EU) 2022/2464, 2022, artikkel 3(19)(b)). Gjennomgang av kvalitetssikring skal gjennomføres på grunnlag av analyse av risikoen og dette utføres av lovpålagt revisjon minst hvert sjette år (Directive (EU) 2022/2464, 2022, artikkel 3(19)(c)). Kvalitetskontrollørene må ha passende faglig utdanning og relevant erfaring i bærekraftsrapportering og attestering av slik informasjon eller i andre bærekraftsrelaterte tjenester (Directive (EU) 2022/2464, 2022, artikkel 3(19)(d)). Dette kravet om relevant erfaring kan fravikes frem til 31. desember 2025 (Directive (EU) 2022/2464, 2022, artikkel 3(19)(e)).

4.6 Dobbel vesentlighet

Bærekraftsrapporteringen, som CSRD foreslår, krever som nevnt at bedriftene rapporterer på mer enn bare de finansielle aspektene bedriften har for fremtiden. CSRD krever informasjon på hvordan bedriften jobber med de sosiale og miljømessige utfordringene, dette bringer oss inn på begrepet dobbel vesentlighet. Dersom noe er vesentlig i regnskapssammenheng, vil det være informasjon som får en eventuell bruker av regnskapet til å endre en beslutning gitt den vesentlige informasjonen kfr. ISA 320. Gjennom CSRD-standarden ønsker EU å sette søkelyset på bedre rapportering og dermed settes dobbel vesentlighet som et viktig punkt i det arbeidet (DIBkunnskap, u.å-a). Ved dobbel vesentlighet skal informasjonen inneholde informasjon om virksomhetens påvirkning på miljø og mennesker, samt informasjon om miljøet sin påvirkning på virksomheten (Marthinsen & Skevik, 2022). Gjennom dobbel vesentlighet ønsker EU at det skal settes høyere krav til hvordan selskapene jobber for å være en virksomhet som tar vare på menneskene og kloden i sitt arbeid for å skape verdi.

Endringen som kreves fra CSRD, med å gå fra singel vesentlighet til dobbel vesentlighet vil kreve mye arbeid for rapporteringspliktige selskaper. Nye prosesser og flere rapporter vil måtte produseres. Redefineringen av vesentlighet-prinsippet fjerner litt av perspektivet til finansiell vesentlighet, og omgjør det til et siste lag i vurderingen av bærekraftsspørsmål. Samtidig vil redefineringen være en eksplisitt preferanse for integreringen av bærekraftsrapporteringen, som vil kreves for å sikre gode tilkoblinger mellom de økonomiske, økologiske og sosiale forholdene til virksomhetene (Baumüller & Sopp, 2021).

4.5.1 Vesentlighetsanalyse

En vesentlighetsanalyse brukes for å kartlegge virksomhetens vesentlige påvirkning på økonomiske, miljømessige og sosiale forhold, analysen ser på utfordringer gjennom virksomheten sin verdikjede. Dette gir virksomheten veiledning til å identifisere og bestemme

hvilke bærekraftsutfordringer som har høyest prioritet, og hjelpe virksomheten til å ta riktige tiltak i arbeidet med bærekraft (Whitehead, 2017, s.5). Virksomheter som blir pliktige til å rapportere etter CSRD er pliktige til å gjennomføre en vesentlighetsanalyse for å finne virksomhetens vesentlige bærekraftspåvirkninger, risikoer og muligheter på mennesker og miljøet, på kort og lang sikt. Opplysningsplikten på denne analysen reguleres av ESRS-standardene. Analysen av virksomheten sin påvirkning skal gjøres på hele verdikjeden til virksomheten (EFRAG, 2022b, 3.4 46.). Vesentlighetsvurderingen på negative påvirkninger baseres på alvorlighetsgraden, for mulige negative påvirkninger baseres dette på alvorlighetsgraden og sannsynligheten for at dette inntreffer. Alvorlighetsgraden er basert på skalaen, omfanget og påvirkningens uopprettelige karakter. Om virksomheten har en negativ innvirkning på menneskerettigheter er alvorlighetsgraden av påvirkningen viktigere enn sannsynligheten av at det inntreffer. Når det gjelder positive påvirkninger blir vesentligheten vurdert ut ifra skalering og omfang, og sannsynligheten for at det inntreffer når det er en mulig påvirkning (EFRAG, 2022b, 3.4 48-49).

4.7 Standard for bærekraftsrapportering

Selskaper som blir pliktige til å rapportere etter CSRD rammeverket må rapportere i henhold til «European Sustainability Reporting Standards», omtalt som ESRS videre i oppgaven. ESRS-standardene er utformet av EFRAG som også er kjent som «*the European Financial Reporting Advisory Group*» (Abela & Mora, 2012).

4.7.1 European Financial Reporting Advisory Group

EFRAG ble etablert i 2001 med oppmuntring fra EU-kommisjonen for å tjene allmenhetens interesser. EFRAG beskriver i sin oppdragserklæring at de skal tjene den offentlige interessenten i EU med finansiell rapportering og med bærekraftsrapportering. Bærekraftsrapportering ble tatt inn som ett av områdene i EFRAG i 2022. EU-kommisjonen ga da EFRAG i oppgave å fremme europeiske synspunkter innenfor selskapsrapportering, og lage utkast på rapporteringsstandarder på bærekraft knyttet til CSRD. Medlemmene i EFRAG består av europeiske interessenter, nasjonale organisasjoner og sivilsamfunnsorganisasjoner. EFRAG sine aktiviteter kan deles inn i to grupper. Påvirkning og utvikling av IFRS-standarder ut ifra et europeisk perspektiv, og hvordan disse standardene bidrar til effektiviteten i kapitalmarkedet og gi råd til EU-kommisjonen om godkjenninger til endringer i IFRS-standardene. Den andre aktiviteten omhandler utvikling av utkast til bærekraftstandarder, (EFRAG). Første del med utkast til ESRS ble levert til EU-kommisjonen den 22. november 2022. Utkastene er laget av EFRAG sitt

bærekraftsrapporteringsstyre basert på de tilbakemeldingene de fikk når forslagene lå ut til høring fra april til august 2022 (EFRAG, 2022a , s.3).

Utarbeidelsen av ESRS

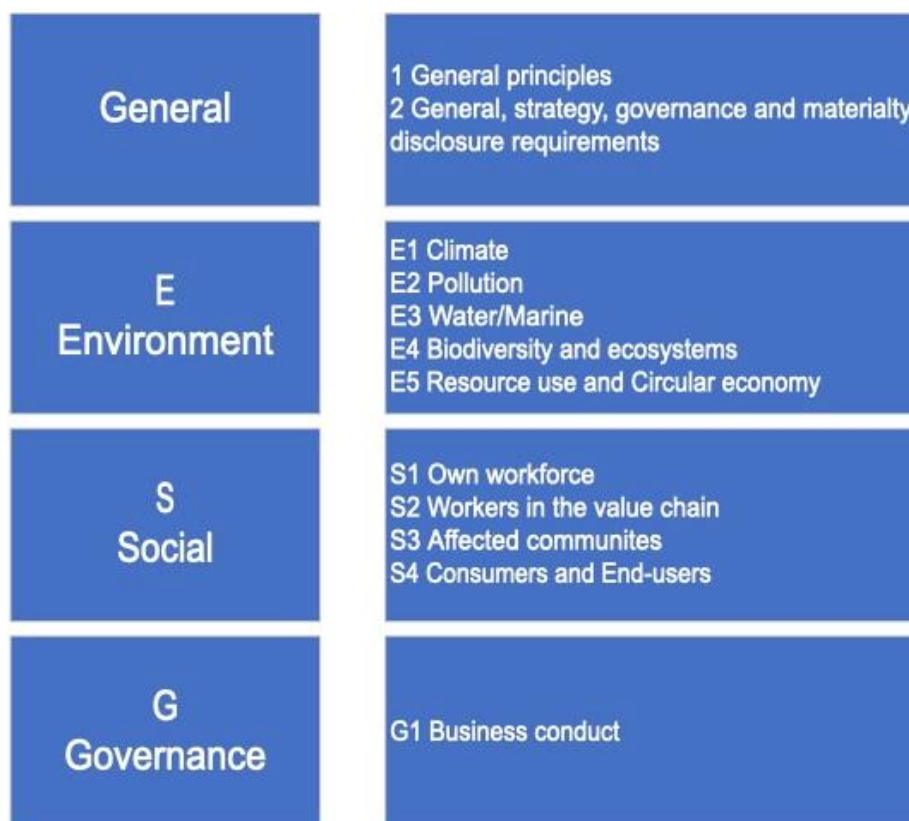
I arbeidet med tilbakemeldingene til utkastene, satt styret i EFRAG opp en nytte-kostnad-analyse som resulterte i en kraftig reduksjon av antallet og omfanget av opplysningskravene i standarden (DR). Antallet DR ble redusert med 40%, fra 136 til 82, og datapunktene er halvert (EFRAG, 2022a , 1.4-5). I vurderingen av hvert enkelt opplysningskrav var det følgende forhold som ble vurdert: Relevansen mellom den resulterende informasjonen og innholdet i CSRD, dens anvendelighet på sektoragnostisk nivå, altså dens evne til å være vesentlig på tvers av alle sektorer, og dens kostnad/nytte-profil og tilgjengelighet av modne metoder for dimensjonering av beregninger (EFRAG, 2022a, s.3)

Artikkel 29b i direktivet (EU) 2022/2464 omhandler standarder for bærekrafts-rapportering. Denne artikkelen sier at det skal brukes delegerede rettsakter, i samsvar med artikkel 49 til å fastsette standarder for bærekraftsrapportering (Directive (EU) 2022/2464, 2022artikkel 29b). Hva som det skal tas hensyn til ved utvikling av disse standardene er nærmere gitt i artikkel 29b (5).

EFRAG har lagt med et forklaringsnotat som er en del av pakken på utkastene som forklarer hvordan de har hensyntatt disse lovene og reguleringene som er nevnt i artikkel 29 (b) og hvor de er å finne igjen i de ulike utkastene. De eksisterende standardene og rammeverkene som ESRS-ene er bygget på og hvordan disse er innarbeidet på er listet opp i 10 a)-f). Det eksisterende rammeverket for rapportering av bærekraft som ESRS-ene er bygget opp på er Global Reporting Initiative Standards, også omtalt som GRI. EFRAG har forsøkt å bygge standardene fult på GRI og der hvor dette ikke har vært mulig har de forsøkt å tilpasse det slik at det blir mest mulig likt (EFRAG, 2022c, s.9). En av forskjellene mellom ESRS-standardene og GRI er perspektivet på vesentligheten, ESRS er bygget på dobbel vesentlighet. En annen forskjell omhandler informasjon om verdikjeden. Rapporteres det etter GRI og informasjonen om verdikjeden mangler eller er mangelfull, kan selskapet velge å ikke rapportere dette. Denne muligheten eksisterer ikke under forholdene i ESRS (EFRAG, 2022c, s.10). Utkastene til ESRS-ene inneholder gjeldene lovkrav som selskaper må følge, dette er listet opp i artikkel 1 (8) i CSRD pluss artikkel 29(b) i regnskapsdirektivet.

4.7.2 ESRS

Det har blitt utarbeidet et utkast på 12 standarder som er delt inn i 4 grupper. Tversgående standarder, aktuelle miljøstandarder, sosiale forhold og styresett. I tillegg er det utarbeidet 6 vedlegg av typen støttelitteratur til standardene. Standardene er oppbygd under samme struktur med fire rapporteringspilarer: virksomhetsstyring og strategi, påvirkning, risiko og muligheter og mål og metode (PwC, u.å-b). Videre er de 12 standardene fordelt ut på de ulike gruppene som vist på figuren under. De første to standardene under gruppen generelt vil være gjeldene for de andre 10 standardene, og skal gi en generell oppfatning av rapportering- og informasjonskrav. Ut fra gruppene miljø, sosiale forhold og styringssett blir FNs bærekraftsmål (omtalt som BKM videre i oppgaven) i stor grad gjenspeilet.



Figur 5 ESRS

(Danskindustri, u.å)

Miljø

I denne underkategorien finner vi fem standarder som skal regulere hvordan rapporteringspliktige påvirker kloden i henhold til klimaendringer, forurensning, vann- og marineressurser, biologiske mangfold og økologiske systemer, samt ressursforbruk og sirkulær økonomi. Her blir samtlige av FNs BKM representert. BKM nr.3 omhandler at alle

skal kunne ha en god helse og god livskvalitet. Dette henger også sammen med BKM 6 som sier at alle har rett til rent vann og gode sanitetsforhold, BKM 7 sier at alle skal ha tilgang på ren energi. Her vil E2 og E3 være relevante da de krever at den rapporteringspliktige må rapportere på hvilken påvirkning den setter på kloden i henhold til forurensings på vann, luft og jord og hvilke handlinger som gjøres for å minske dette avtrykket. I henhold til god utvikling av byer og lokalsamfunn som nevnes i BKM 11 vil også dette målet være relevant for ovenstående standarder (EFRAG, 2022c, s.12).

BKM 12 sikter til å sikre ansvarlig forbruk og produksjon, BKM 13 omhandler at klimaendringene må stoppes og BKM 15 skal sikre alt liv på land. Ansvarlig forbruk og produksjon skal reguleres av E5 om sirkulær økonomi og forsvarlig ressursforbruk. En forsinkelse eller avslutning av klimaendringen som er BKM nr. 13 blir regulert i E1 om klimaendringer. Her blir temperturmålet fra Paris-avtalen nevnt direkte. Til slutt vil E4 angående biologisk mangfold og økologiske systemer være med på å skape bedre reguleringskrav som også er direkte rettet mot dette målet (EFRAG, 2022c, s.12-13).

Sosiale forhold

Utkast S1 som beskriver S1-13 kompensasjonsindikatorer (lønnforskjeller og total kompensasjon) som skal inkludere datapunkter forskjeller i lønn i henhold til kjønn i forhold til beste betalte og medianen. Dette relateres til BKM 8 om anstendig arbeid og økonomisk vekst, BKM 10 om mindre ulikhet. Videre i S1-15 om mangfolds-indikatorer som krever datapunkter på prosentandelen på ulike kjønn i lederstillinger, aldersfordelingen på arbeidsstyrken som også vil være relevant for BKM 10. I tillegg støttes dette i ESRS 2 i henhold til forvaltnings-, tilsyns- og styringsorgan som krever informasjon om prosentandel i kjønnsfordeling av hvem som besitter stillinger innenfor disse kategoriene (EFRAG, 2022c, s.13-14).

Utkastet til S1-14 krever datapunkter angående hendelser og klager og alvorlige tilfeller av menneskerettighetsspørsmål som relateres til BKM 5 som omhandler likestilling mellom kjønnene, samt BKM 8 nevnt ovenfor. Her er målet at effektive tiltak mot tvangsarbeid og moderne slaveri og menneskehandel skal utryddes, og å sikre forbud og eliminering av barnearbeid. BKM 16 beskriver fred, rettferdighet og velfungerende institusjoner som også vil være treffende under utkastet til S1-14 (EFRAG, 2022c, s.13-14).

Styringssett

Av de 12 utkastene til standardene for bærekraft er det en standard som omhandler styringssett, ESRS G1. G1-3 om forebygging og oppdagelse av korrupsjon eller bestikkelser, G1-4 bekreftende hendelser med korrupsjon eller bestikkelser samt G1-1 retningslinje for bedriftskultur og forretningsatferd, er direkte rett mot delmål 5 under BKM 16 angående reduksjon av nettopp korrupsjon og bestikkelser i alle former. Utkast til G1-2 forvaltning av relasjoner med leverandører støtter indirekte BKM 17 om å samarbeide for å nå målene, spesifikt målene rundt handel og kapasitetsbygging. G1-2 har som målsetting å tillate styring av anskaffelsesprosesser og rettferdig håndtering av leverandører (EFRAG, 2022c, s. 14-15).

Tversgående standarder

Det er blitt publisert utkast til 2 standarder som er de såkalte tversgående standardene: ESRS 1 – Generelle krav og ESRS 2 – Generelle opplysninger. Disse standardene skal som nevnt være gjeldene for alle bærekraftsforpliktelser den rapporteringspliktige måtte ha. Første utkast til ESRS 1 er delt inn i 10 kapitler, (EFRAG, 2022b, s. 6) som skal gi rapporteringspliktige generelle retningslinjer for hvordan de skal forberede og presentere bærekrafts-rapportene i henhold til CSRD:

1. Kategorier for standarder og opplysninger under ESRS
2. Kvalitative egenskaper ved informasjonen
3. Dobbelt vesentlighet som grunnlag for bærekraftsrapportering
4. Due diligens for bærekraft
5. Verdikjeden
6. Tidshorisont
7. Forberedelser og presentasjon av bærekrafts-informasjon
8. Struktur på bærekraftsrapporten
9. Sammenhenger med andre deler av bedriftens rapportering
10. Overgangsbestemmelser

Utkastet til ESRS 2 gir opplysninger rundt opplysningskrav de rapporteringspliktige blir underlagt i CSRD. Denne standarden er også kategorisk inndelt etter følgende punkter:

- Styresett: styringsprosessene, kontrollene og prosedyrene som brukes for å overvåke og håndtere påvirkninger, risikoer og muligheter.

- Strategi: hvordan undertegnede strategi og forretningsmodell samhandler med dets vesentlige påvirkninger, risikoer og muligheter, inkludert strategien for å håndtere dem.
- Effekt-, risiko- og mulighetsstyring: prosessene der påvirkninger, risikoer og muligheter identifiseres, vurderes og administreres gjennom retningslinjer og handlinger.
- Metrikker og mål: hvordan foretaket måler sin ytelse, inkludert fremgang mot målene de har satt seg.

4.8 Innføring i Norge og veien videre

Norge er ikke en del av EU og vil derfor ikke være underlagt CSRD-rammeverket direkte som medlemslandene. Norge er en del av EØS, denne avtalen gjør Norge til en del av EUs indre marked. EØS-avtalen er en avtale mellom EFTA-landene som sikrer fri bevegelse for varer, tjenester, mennesker og kapital mellom områdene (Regjeringen, u.å). For at en EU-rettsakt skal bli gjeldende for medlemslandene i EØS, må EØS-komiteen fatte en beslutning om at dette skal innlemmes i EØS avtalen. Når det er vedtatt å innlemme rettsakten i EØS-avtalen må den gjøres gjeldende i Norge gjennom lov eller forskriftsvedtak. Rettsakter kan gjennomføres av regjering og forvaltning, når det er behov for lovendring, økonomisk forpliktelse eller det anses som en særlig viktig sak, må det godkjennes av stortinget før EØS-komiteens beslutning kan tre i kraft. Det er et prinsipp om enhetlig utvikling og bruk av regelverket i EØS og vedtatte rettsakter skal i utgangspunktet tre i kraft samtidig i EØS. Norge har ikke rett til deltagelse i EU sin beslutningsprosess gjennom EØS-avtalen, men det gir en mulighet til å medvirke i beslutningsprosessen i en tidlig fase ved forberedelsen av kommisjonens forslag, ved at Norge har rett til å delta i ekspertgrupper og komiteer (Regjeringen, 2021). CSRD direktivet vurderes som EØS-relevant, og vil bli innført i Norge (Meld. St. 12 (2021–2022)). Ifølge foreløpige beregninger vil det være i overkant av 2000 foretak som omfattes av de nye reglene for bærekraftsrapportering i Norge, 1500 av disse vil kunne benytte unntaket for datterselskap (Revisorforeningen, 2023b).

Verdipapirutvalget leverte sin utredning NOU 2023:15 om gjennomføring av CSRD-direktivet i norsk rett den 22.05.2023, høringsfristen er satt til 4.september (Finansdepartementet, 2023b). Det er særlig tre punkter som kan trekkes frem fra utredningen. Det første er at alt tyder på at Norge kommer til å følge EU sin tidsplan og

CSRD vil bli gjeldene i Norge på samme tid som i EU. Videre anbefaler utvalget at det åpnes opp for at andre tilbydere enn revisor kan tilby attestasjon på bærekraftsrapporten. Utvalget foreslår også endring i definisjoner på størrelse på foretak og konsern. Det foreslås følgende definisjoner: store foretak er foretak som har to av tre av følgende størrelseskriterier: balansesum over 160 millioner kroner, salgsinntekter over 320 millioner kroner og over 250 årsverk. Små foretak er foretak som ikke overskrider to av tre følgende kriterier: balansesum på 35 millioner kroner, salgsinntekter på 70 millioner kroner og 50 årsverk. Mellomstore foretak er de foretakene som havner mellom kriteriene for små og store foretak. Mikro foretak er selskaper som ikke overskrider to av tre av disse kriteriene: balansesum 2,8 millioner kroner, salgsinntekter 5,6 millioner kroner og 10 årsverk. Det er foreslått at de samme grenseverdiene vil gjelde for definisjon av størrelse på konsern. Det er diskusjoner i utvalget på hvilke foretakstyper som skal rapportere. Flertallet foreslår at minimumskravene til foretakstyper i CSRD regelverket skal bli pliktige til å rapportere, mens et mindretall foreslår å utvide rapporteringsplikten til alle selskapsformer som er regnskapspliktige etter norsk lov (Revisorforeningen, 2023a).

Anbefalingen om å åpne opp for alternative tilbydere av attestasjonstjenester gis på bakgrunn av at det kan styrke konkurransen i markedet og redusere risikoen for en ytterligere konsentrasjon i revisjonsmarkedet, dette kan også øke tilfanget av kompetanse. Det anbefales også at selskapet kan velge et annet revisjonsforetak enn det som reviderer årsregnskapet til å attestere (NOU 2023:12, s. 123). I verdipapirutvalget sitt forslag legges det vekt på at vilkåret for å tillate andre alternative tilbydere av attestasjonstjenester, er at det leveres med samme grad av tillit og at kravene til attestasjonen skal være de samme som for revisorene. Som inkluderer like regler om uavhengighet, kvalitetskontroll og utførelse av oppdraget. Utvalget foreslår også en tilleggs godkjenning som bærekraftsrevisor for statsautoriserte revisorer for å kunne attestere på bærekraftsinformasjon. Tilleggs godkjenningen krever nye kunnskapskrav i masterutdannelsen i regnskap og revisjon, og minst åtte måneders praktisk opplæring i bærekraft. Verdipapirutvalget foreslår videre at det gis enkelte tilpasninger i kvalifikasjonskrav ved at Finansdepartementet gir forskrifter til andre utdanninger enn master i regnskap og revisjon til å oppfylle utdanningskravet. Her vil det skilles mellom krav til utdanning som kan attestere både finansiell og bærekraftsinformasjon, og utdanning som kun kan attestere bærekraftsinformasjon. Autorisasjon som bærekraftsattestant kan oppnås med to år praktisk opplæring og bestått praktisk eksamen (Revisorforeningen, 2023a).

Standard for utarbeidelse av attestasjon av bærekraftsrapport er under utarbeidelse. Denne standarden skal hete ISSA 5000, og er overordnet standard på uavhengig rammeverk, og den er uavhengig av om revisor også har status som finansiell revisor. Denne standarden skal dekke både «limited» og «reasonable assurance». Arbeidet med den nye standarden tar utgangspunkt i ISAE 3000 som i dag er vanlig å benytte ved attestasjon på bærekraftsinformasjon, samt andre relevante standarder (Kirkeby et al., 2023, s.2).

Kapittel 5 – Forskningsmetode

Kapittelet metode tar for seg den metodiske tilnærmingen og redegjør for datainnsamlingen i masterutredningen. Vi vil i dette kapittelet beskrive populasjonsutvalget og diskutere begrensinger til dette samt beskrive intervjuprosessen. Kapittelet inneholder videre en beskrivelse og diskusjon av masterutredningens validitet, reliabilitet og en diskusjon av hvordan innsamlet data er analysert. Avsluttende i kapittelet er den en diskusjon på etiske vurderinger.

Metode stammer fra det greske ordet *methodos* som betyr å følge en bestemt vei mot mål (Johannessen et al., 2020, s. 21). Valg av metode er basert på formålet med oppgaven. Formålet med denne oppgaven er å få innsikt i hvordan revisorrollen endrer seg ved innføring av CSRD-rammeverket.

Vitenskapsteori skiller mellom to typer forskning, induktiv og deduktiv forskning. En induktiv tilnærming tar utgangspunktet i empiri, forskere som benytter denne metoden forsøker å samle inn empiri som tolkes og utarbeider teorier (Bell et al., 2019, s. 23). En deduktiv tilnærming tar utgangspunkt i eksisterende teorier som det allerede er forsket på. Målet med denne forskningsmetoden er å bekrefte eller avkrefte hypoteser, med denne metoden vil forskere gå fra teori til empiri (Bell et al., 2019, s. 21). Mellom disse to forskningstypene ligger abduktiv tilnærming til forskning, i denne metoden starte forskningen i empirien som en induksjon, men forskeren forholder seg til eksisterende teorier gjennom hele forskningsprosessen (Johannessen, 2022, s. 4). Dette er en eksplorativ studie hvor det skal samle inn data fra revisorer for å besvare problemstillingen om hvordan CSRD-rammeverket er forventet å påvirke revisor sine oppgaver, det legges derfor til grunn en induktiv tilnærming.

5.1 Metodisk tilnærming forskningsdesign

Når problemstillingen og forskningsspørsmålene i oppgaven er satt, er neste steg å velge undersøkelsesdesign for forskningen. Forskningsdesign er rammeverket for innsamling og analyse av data (Bell et al., 2019, s. 45). Undersøkelsesdesign er en beskrivelse av hvordan analyseprosessen legges opp for å besvare problemstillingen. I den pragmatiske tilnærmingen er det tre ulike typer forskningsdesign: Eksplorerende (utforskende), deskriptivt (beskrivende) og kausalt (årsak- virkning) (Silkaset et al., 2021, s. 69).

Ved valg av undersøkelsesdesign er det særlig tre faktorer som har betydning for hvilket design som bør benyttes: erfaring fra området, kjennskap til teori og ambisjonsnivået med

hensyn til å identifisere sammenhenger mellom variabler (Silkose et al., 2021, s.81). I vår oppgave ønsker vi å finne ut hvordan det nye regelverket vil påvirke revisor sine oppgaver. Vi vet at det nye regelverket kommer og hva revisor vil bli pliktig til å gjøre, men hvordan dette endrer revisor sine hverdagslige oppgaver er uklart. Dette er et nytt regelverk som nylig er vedtatt, det er lite erfaring på området og formålet med oppgaven er å forstå hvordan dette kan påvirke revisor. På grunnlag av dette legges det til grunn et eksplorativt undersøkelsesdesign.

5.2 Datainnsamling

Metoden som benyttes i et forskningsprosjekt er problemstillingen og formålet med studien (Johannessen et al., 2020, s. 52). Det skilles mellom to ulike metoder for datainnsamling, kvalitativ metode og kvantitativ metode. Kvantitativ metode benyttes når forsker ønsker å samle inn data som måles i enheter. Kvalitativ metode brukes når forsker ønsker å få en mer detaljert og utfyllende kunnskap som ikke kan måles i tall (Johannessen et al., 2020, s.23). Hvilken metode som er best egnet til å samle inn data er avhengig av problemstilling og formålet med forskningen (Ghauri et al., 2020, s.96). I denne studien har vi valgt kvalitativ metode med dybdeintervju, siden vi ønsker en bedre forståelse av individers erfaringer og meninger (Silkose et al., 2021, s. 118).

Kvalitativ metode er en forskningsmetode som vektlegger forståelse med fokus på den forståelsen informantene har fra sin synsvinkel (Ghauri et al., 2020, s.97). En kvalitativ metode vil passe oppgavens problemstilling og forskningsdesign. På grunnlag av at studien ønsker en forståelse av hvilke forventninger revisor og revisjonsbransjen har til hvordan innføringen av CSRD vil påvirke revisor sin rolle og arbeidsoppgaver.

5.3 Populasjon og utvalg

Utvalg er de prinsipper og prosedyrer som brukes for å identifisere relevante datakilder som potensielt kan være generative til en større andel og å velge blant disse med formålet om å få en meningsfull innsikt i problemstillingen i forskningen (Mason, 2018, s.53). Hensikten i en kvalitativ undersøkelse er å få mest mulig kunnskap om fenomenet som blir undersøkt, dermed ønsker studien et utvalget som skal gi tilgang til data som gir informasjon om problemstillingen (Mason, 2018, s.55). For å oppnå dette tas det en strategisk utvelgelse av informanter. Ved bruk av denne utvelgelses metoden tenker forskeren gjennom hvilken målgruppe som må delta for å kunne samle den nødvendige dataen og velge ut personer fra denne målgruppen (Johannessen et al., 2020, s.58-59). Utvalgsstørrelsen i en kvalitativ

undersøkelse kan være vanskelig å bestemme før forskeren begynner å intervju. Størrelsen på utvalget som tas i en kvalitativforskning bør baseres på når man oppnår datametning, det vil si når forskeren ikke lengre får noe ny informasjon fra intervjuobjektene (Bell et al., 2019, s.397).

Denne studien skal undersøke hvilke forventinger revisorene har til hvordan CSRD-rammeverket kommer til å påvirke revisors rolle og arbeidshverdag når det blir innført. Utvalget vårt består derfor av revisorer. Vi har benyttet strategisk utvelgelse av respondenter for å finne respondenter innenfor dette utvalget, som vi anser som hensiktsmessig å intervju for å belyse hvilke forventinger revisoren har til hvordan CSRD-regelverket kan påvirke rollen som revisor, oppgaver og revisorbransjen. Funn i teoridelen av oppgaven viser at det er de største revisjonsselskapene som jobber med bærekraft i dag, vi valgte derfor å sende ut forespørsel om intervju til de syv største revisjonsselskapene i Norge, alle disse har kommunisert på sine nettsider at de driver med ESG i dag. I disse selskapene sendte vi ut forespørsel enten til partner eller til ansatte som jobbet med bærekraft i dag. Fire ansatte fra disse selskapene stilte til intervju, to svarte ikke på forespørselen og et selskap svarte ja på forespørselen, men måtte avlyse intervjuet på grunn av manglende tid. For å få mer faglig tyngde i dybdeintervjuene kontaktet vi en revisor med erfaring fra en av de fem store, som har stor faglig kunnskap på området og blant annet foreleser på Bærekraftsakademiet, som takket ja til å stille til intervju. Et av selskapet som er intervjuet er representert av to ansatte i selskapet som stilte sammen til intervju. På grunn av tidsperspektivet i studien var det avgjørende hvem som hadde mulighet til å stille til intervju, derfor består utvalget av fem revisorer, med erfaring fra en av de syv største selskapene i Norge. Inntrykket vårt er at de store revisjonsselskapene i dag har samlet kompetansen sin på bærekraft i team som jobber med dette og at en informant fra hvert selskap belyser hvilke tanker og meninger selskapet har på en hensiktsmessig måte.

Tabell 1 Oversikt over informanter

Informant	Tittel
Informant 1	Partner
Informant 2	Partner
Informant 3	Manager
Informant 4	Statsautorisert revisor
Informant 5	Revisor og ansatt i ESG-avdeling

5.4 Intervju

For denne kvalitative studien vil dybdeintervju som nevnt være metoden for datainnhenting. Studien ønsker å svare på problemstillingen gjennom dialog med aktuelle kandidater som sitter på den nødvendige kunnskapen for å kunne besvare studiens forskningsspørsmål. Ettersom studien ønsker å undersøke forventninger rundt innføring av et nytt bærekraftsdirektiv, sees det som mest hensiktsmessig å bruke intervju fremfor en kvantitativ metode ved for eksempel en spørreundersøkelse. Kvalitative metoder er verdifulle når studien ønsker å bidra med detaljerte beskrivelser av en gitt problemstilling (Sofaer, 1999).

Det er flere ulike intervjuformer en kan benytte seg av, som skilles ved grad av struktur i gjennomføringen av intervjuet. I intervju-litteraturen skiller forfatterne de forskjellige intervjuformene på ulike måter. Enkelt kan det skilles mellom tre typer intervju; ustrukturert intervju, halvstrukturert intervju og strukturert intervju. Gjennom ustrukturerte intervju vil det være et forhåndsbestemt tema som det er ønskelig at intervjuobjektet deler sine erfaringer rundt. Ved denne intervjuformen vil spørsmålene tilpasses intervjusituasjonen og er en svært fleksibel måte å gjennomføre ett intervju på. Ved et halvstrukturert intervju bruker intervjueren en intervjuguide som et utgangspunkt for intervjuet. Her er det muligheter for å endre rekkefølge på spørsmålene, samt at spørsmålene kan variere fra intervjuguiden. Videre har man det strukturerte intervjuet som knytter seg sterkt til intervjuguiden. Her vil det kun stilles spørsmål som er forhåndsavklart og i den bestemte rekkefølgen som intervjuguiden beskriver (Leseth, 2014, s.88-89).

I denne studien vil vi benytte oss av et halvstrukturert intervju med en intervjuguide som utgangspunkt for dialogen i intervjuet. Begrunnelsen for valg av intervjuform bunner i at vi ønsket å kunne styre samtalen rundt kompetansen til informanten. Problemstillingen til studien omhandler et nytt rammeverk og kompetansen rundt rammeverket vil være forskjellig, grunnet at vi har intervjuet informanter med forskjellig bakgrunn.

Intervjuguider utformes på ulike måter tilpasset hver enkelt studie. Det er likevel en gjentakende struktur å finne i de fleste intervjuguider. Som en innledning til videre dialog begynner det med en presentasjon av forsker og informant. I denne delen vil forskeren gjerne informere mer angående prosjektet og hvilke rettigheter informanten besitter med tanke på å avslutte intervjuet. Videre vil det gjerne stilles spørsmål om jobb, familie, sivilstatus osv., alt ettersom hvilken informasjon som er viktig å få med i begrunnelsen for den valgte informant. Her er det viktig å begrunne hvilke kvalifikasjoner som skal til for å kunne stille til intervju i

forskningsprosjektet. I hoveddelen av intervjuguiden vil spørsmålene som retter seg mot problemstillingen framkomme. Intervjuet vil vanligvis avsluttes med at forsker spør om informanten har noe hen ønsker å tilføye eller andre kommentarer (Leseth, 2014, s.90).

Intervjuguiden som blir benyttet i denne studien er strukturert etter den vanlige strukturen nevnt ovenfor. Studien har fire forskningsspørsmål som også gjenspeiles i intervjuguiden, da hovedspørsmålene i guiden er utformet etter forskningsspørsmålene. Intervjuguiden ligger vedlagt i oppgavens vedlegg (Dearnley, 2005).

5.5 Analyse av intervju

Når dataen er innhentet begynner arbeidet med å analysere og fortolke dem. I kvalitative studier er det essensielt at den ansvarlige for datainnsamlingen også er den personen som bearbeider dataene. Dette er forskjellig fra kvantitative studier hvor dette ikke er fokus (Silverman, 2006).

I bearbeidelsen av dataen vil analysen og tolkningen gå om hverandre, likevel er det noen forskjeller verdt å påpeke. Når forskeren analyserer datamaterialet blir dataen delt inn i mindre grupperinger for å undersøke om det er noe mønster som går igjen. Basert på analysen vil forskeren kunne besvare problemstillingen. I fortolkningen av datamaterialet vil forskeren sette analysen og konklusjonen av dataen inn i en større ramme for å se på hvilke konsekvenser konklusjonen fører til. Her vil forsker ta utgangspunkt i teorien undersøkelsen bygger på og se på funnene i sammenheng med den relevante teorien. På denne måten vil forskeren forhåpentligvis få en bre forståelse av konklusjonene fra studien (Jacelon & O'Dell, 2005).

Datamaterialet fra kvalitative studier er som regel i tekstform. I denne studien vil dataen være transkriberte intervju, samt eventuelle notater som blir tatt underveis i selve intervjuet. I arbeidet med den omfattende mengden data studien oppnår ved å transkribere intervju, blir det viktig å ha en god plan for hvordan dataen skal organiseres. Ved en god organisering av materialet vil analysen av dataen bli vesentlig mye enklere (Cohen et al., 2017).

Det er flere metoder som kan benyttes for organisering av kvalitative data. Tverrsnittbasert og kategoribasert inndeling, kontekstuell dataorganisering eller bruk av diagrammer og tabeller. Tverrsnittbasert og kategoribasert inndeling brukes ved data fra intervjuer, observasjoner eller dokumentasjon. Her vil forsker lage et system for å indeksere datamengden, som betyr å sette merkelapper på setninger som representerer spesielle temaer i datamaterialet. På denne måten vil dataen bli kategorisert på en ryddig måte som gjør analyseringen enklere.

Kontekstuell data organisering betyr at forskeren ser etter en spesiell kontekst fremfor flere felles kontekster datamaterialet. Eksempler på denne typen organisering er biografier eller livshistorier. Bruk av diagrammer og tabeller brukes gjerne som et hjelpemiddel for organiseringsmetodene nevnt ovenfor, for å ha en god oversikt over organiseringen. Forsker bruker gjerne tabeller for å organisere kategoriseringen av et transkribert intervju ved å sette ulike setninger inn under samme kategori (Johannessen et al., 2011, s.188-190).

Dataen i studien ble kategorisert etter forskningsspørsmålene med ulik grad av underkategorier. Hovedkategoriene ble merket med følgende navn, *Konsekvenser av CSRD*, *Revisors kunnskap knyttet til CSRD*, *CSRD og uavhengighet*, samt *CSRDs påvirkning i vurderingen av klimarisiko*. Under første kategori finner vi 6 underkategorier som knytter seg til revisor og revisjonen, datakvalitet, tidsbruk, organisering, revisor som samfunnets tillitsperson og forberedelser. Under forskningsspørsmål 2 og 4 ses det ikke som nødvendig med underkategorier, mens under forskningsspørsmål 3 ble data fordelt på 2 underkategorier. Underkategoriene omhandler initiativtaking til rådgivning på CSRD og hvilke utfordringer dette kan medføre.

Videre prosess med data er å tolke den opp mot studiens teorigrunnlag. Grunnet at studien er ute etter revisorene sine tanker rundt implementering av nytt rammeverk for bærekraftsrapportering, vil ikke studien gi konkrete svar på hvordan det blir. Studien vil diskutere funn fra informantene opp mot agentteorien, forventnings-gap-teori, samt generell revisjonsteori.

5.6 Validitet og reliabilitet

Gjennom en forskningsprosess er det flere vurderinger som må gjøres for å sikre at resultatene fra forskningen er å regne som pålitelig og riktig informasjon for en eventuell leser av forskningen. To forhold som vurderes i henhold til datainnsamlingen er validitet og reliabilitet.

Validitet omhandler «i hvilken grad en beretning nøyaktig representerer det sosiale fenomenet den refererer til» (Silverman, 2017, s.301). Validiteten måler graden av gyldighet mellom innhentet data og studiens resultat. Denne definisjonen vil være det en kaller begrepsvaliditet, det skilles videre mellom intern og ekstern validitet. Validitet omhandler «i hvilken grad en beretning nøyaktig representerer det sosiale fenomenet den refererer til» (Silverman, 2017, s. 301). Validiteten måler graden av gyldighet mellom innhentet data og

studiens resultat. Denne definisjonen vil være det en kaller begrepsvaliditet, det skilles videre mellom intern og ekstern validitet.

Begrepsvaliditeten dreier seg om operasjonaliseringen i studien, hvilke indikatorer som blir brukt for å besvare studiens problemstilling. Begrepsvaliditeten undersøker om begrepene og teoriene som blir brukt i studien samsvarer med datamaterialet som blir brukt for å besvare problemstillingen. Her vil fokuset være på hvor god kontroll forskerne har på studiens tema i forhold til teorien som blir brukt for å forklare det valgte fenomenet, og hvordan dette samsvarer med datamaterialet (Leseth, 2014, s.23).

Intern validitet omhandler hvorvidt datamaterialet er i stand til å kunne besvare det spørsmålet studien ønsker å undersøke (Johannessen et al., 2011). La oss si en studie ønsker å se på et fenomen gjennom et mannsperspektiv, men kun intervjuer damer, da vil studien oppnå lav intern validitet. I vurderingen av intern validitet må det stilles kritiske spørsmål til datamaterialet som blir innhentet. I vurderingen av intern validitet i denne studien vil datamaterialet bli innhentet fra erfarne statsautoriserte revisorer fremfor nyutdannede og uerfarne revisormedarbeidere. Denne studien søker som nevnt å undersøke forventningene rundt innføringen av det nye bærekrafts-direktivet som vil tre i kraft i 2025 for regnskapsåret 2024.

Den eksterne validiteten viser til hvilken grad undersøkelsen kan overføres til et annet utvalg eller andre sammenhenger. I vurderingen av hvorvidt funnene fra datamaterialet er overførbare, kreves det fra forsker at hen gir god informasjon om konteksten mellom datamaterialet og studien (Leseth, 2014).

Reliabilitet kommer fra det engelske ordet «reliability» og betyr pålitelighet. Reliabilitet knytter seg altså til nøyaktigheten av dataen som brukes i forskningsprosjektet. Hvordan dataen er innhentet, hvordan den skal analyseres og hvilken data som brukes (Johannessen et al., 2011, s.44). Med andre ord kan reliabilitet forklares som en forsikring om at studien hadde kunnet blitt gjennomført ved annen anledning med samme utfall. I kvalitative studier brukes intervju eller observasjon typisk som datainnsamlingsmetode. Ved analyse av disse typer data finner en gjerne ikke et fastsatt svar på problemstillingen, som er mer typisk å finne ved kvantitative forskningsdesign. Av denne grunn vil reliabiliteten av dataen og analysen være essensielt. Kvalitative studier søker gjerne en forståelse av omverden fra perspektivet til mennesker i den.

For å sikre reliabilitet kan det utføres tester, en test som brukes er test-retest-reliabilitet. Ved denne testen vil undersøkelsen utføres på samme gruppe, men ved to ulike tidspunkter. En annen test er interreliabilitet-test, her blir samme fenomen undersøkt, men av ulike forskere. Dersom en ved disse to testene ender opp med samme resultat vil en kunne konkludere med høy grad reliabilitet (Gisev et al., 2013).

Påliteligheten av resultatene beskrives i sammenheng med hvilken grad av bestandighet det er mellom dataen og resultatene fra studien. Merriam (1995) beskriver at kvalitative studier burde fokusere mer på sammenhengen mellom datainnhenting og resultat fremfor å kjøre en av testene nevnt ovenfor. Her er det flere strategier en kan bruke for å sikre en god sammenheng med data og resultat.

1. Triangulering – Ved bruk av flere datainnhenningsmetoder kan studien oppnå høy grad av pålitelighet, samt konsistens mellom data og resultat.
2. «Peer examination» - en kontroll hvor en undersøger om en annen etterforsker vil tolke dataene plausibelt, som vil si at en undersøger om en annen etterforsker vil kunne bekrefte at innsamlet data stemmer overens med resultatene.
3. Revisjonsspor – Denne strategien foreslått av Guba og Lincoln (1981) opererer på samme vilkår som når en revisor bekrefter ett årsregnskap. Med det menes det at etterforsker vil beskrive i detalj hvor dataen er hentet fra, hvordan dataen skal kategoriseres for analyse og hvordan beslutningene er blitt tatt gjennom hele undersøkelsen.

I forhold til denne studien vil det gjennom metodekapittelet bli forklart i grundig detalj hvordan vi har innhentet data, analysert data og en forklaring på beslutningene som blir gjort underveis. På denne måten vil det kunne forsikres om høy grad av reliabilitet for leser av studien.

5.7 Ethiske vurderinger

I et hvert forskningsprosjekt må forskningsetiske retningslinjer vurderes. Her i Norge har vi den nasjonale forskningsetiske komite for samfunnsvitenskap og humaniora som har utstedt forskningsetiske retningslinjer vi bør forholde oss til. Retningslinjene fordeler seg ut på fem områder, som kan sammenfattes til typer hensyn en forsker må tenke igjennom i forhold til informanten: Hensyn til informantens selvbestemmelse, forskerens plikt til å respektere privatliv og ansvaret den har for å unngå skade (Johannessen et al., 2020, s.45). Det foreligger en meldeplikt for alle forskningsprosjekter som innhenter personopplysninger i

henhold til personvernloven. For å overholde denne plikten har vi sendt inn en søknad til Norsk senter for forskningsdata (NSD) og brukt deres meldeskjema igjennom SIKT. I denne søknaden er det flere elementer som må informeres om for at prosjektet skal bli godkjent. Det må blant annet utformes et informasjonsskriv om prosjektet som skal sendes ut til intervjuobjektene angående, her skal det også informeres om utvalg og informasjon om varigheten til prosjektet. Personopplysningene denne studien har måttet ta hensyn til er navn, telefonnummer, e-postadresse, lydopptak av informant, samt stillingstittel og arbeidsgiver. Dette er personopplysninger vi må behandle innenfor etiske retningslinjer ovenfor intervjuobjektene (Sikt, u.å-a).

Gjennom intervjuprosessen har vi valgt å benytte oss av lydopptak for å forsikre oss at ingen viktige detaljer blir glemt i noteringen under intervjuet (Moe, 2021). For å sikre riktig behandling av datamateriale er det benyttet diktafon, denne er leid av biblioteket på Universitet i Agder og er godkjent i forhold til riktig behandling av personopplysninger. Diktafonen er på ingen måte koblet på et internett og er et verktøy med en ekstern minnebrikke. Minnebrikken ble benyttet for å overføre lydfilene til datamaskinene, hvor lydfilen lagres i ett passord-beskyttet rom. I etterkant av denne overføringen ble minnebrikken ødelagt og kastet. I forkant av intervjuet har informantene skrevet under på et samtykkeskjema som beskriver at de tillater lydopptak og deltakelse i prosjektet. Denne godkjenningen kreves fra informantene ved opptak av lyd (Sikt, u.å-b).

Grunnet geografiske grunner vil majoriteten av intervjuene bli gjennomført ved bruk av det digitale kommunikasjonsprogrammet Microsoft Teams. I behandlingen av rådata vil vi transkribere intervjuene og anonymisere kandidaten ved bruk av et eget komponert kodingssystem. Rådataen vil etter transkribering bli slettet, på denne måten sikrer vi ovenfor prosjektets deltakere at deres anonymitet blir ivaretatt.

Kapittel 6 – Presentasjon av funn

Funnene fra dybdeintervjuene presenteres i dette kapitlet. De mest relevante resultatene trekkes frem for å besvare problemstillingen i studien. For å besvare problemstillingen har vi definert fire forskningsspørsmål, presentasjonen av funn vil følge disse:

1. Vil innføringen av CSRD føre til noen endringer innad i revisjonsselskapene som følge av mer omfattende tidsbruk på revisjonen av bedriftene?
2. Har revisor den kunnskap som skal til for å kunne verifisere rapporter etter CSRD?
3. Gitt at revisor har den rette kompetansen, hvordan stiller revisor seg til uavhengighetskrav når det gjelder å tilby bedriftene rådgivning?
4. Vil dette føre til endringer i vurdering av risiko i revisjonen, spesielt med tanke på klimarisiko?

Utvalget av informanter i undersøkelsen består av ett utvalg, statsautoriserte revisorer og revisorer som jobber på ESG-team. Alle informantene jobber i eller har bakgrunn fra de seks største revisjonsselskapene i Norge. De fleste av informantene har relevant erfaring fra arbeid med bærekraft både i revisjon og rådgivning. På bakgrunn av informantenes erfaring og rolle anses det at intervjuobjektene har kvalifiserende kunnskap til å belyse problemstillingen i studiet. Intervjuene av informantene foregikk i all hovedsak digitalt og etter intervjuet ble intervjuene transkribert. Alle informantene som har besvart undersøkelsen er anonymisert.

Funnene i hvert forskningsspørsmål presenteres i hvert sitt delkapittel, funnene fra intervjuet presenter under det forskningsspørsmålet der det er mest hensiktsmessig.

6.1 Påvirkning på revisor og revisjonsselskap

Spørsmålene som er stilt til informantene under dette forskningsspørsmålet har som formål å bruke informantene sin innsikt i temaet til å finne ut hvilke konsekvenser CSRD har for revisor sine oppgaver og revisor sin rolle. For å presentere funnene på en oversiktlig måte er dette spørsmålet delt inn i underkapitler.

Innledningsvis har vi avklart om alle informantene har kjennskap til CSRD rammeverket, noe alle informantene har svart bekreftende på. Videre har vi spurt informantene om de ser noen utfordring med CSRD regelverket.

Informant 4 svarer følgende på dette spørsmålet: «.. mange utfordringer, men jeg må først begynne å si at jeg er enormt imponert over EU kommisjonen og arbeidet som er lagt ned på

European Green Deal og CSRD. Og jeg er veldig positiv til de nye reglene, men ser selvfølgelig en del problematikk rundt implementeringen».

Informantene svarer at det er et omfattende regelverk, som inneholder mye endringer og de siste endringene kom senest for noen måneder siden. Informant 5 uttaler «... *utfordrende at det nødvendigvis ikke er like klart og at det ikke nødvendigvis er to streker under svaret*». Informant 3 peker på at dette etter hvert vil ramme flere og flere selskaper som har mindre administrasjoner, som kan gjøre det utfordrende for dem å finne informasjon og tall som det skal rapporteres på. Dette støttes av informant 5 som uttaler «*mange selskaper vil bli slått i bakken av hvor mye det skal rapporteres på*». Informant 2 uttaler at alle endringene i regelverket gjør at informanten ikke kjenner alle detaljene i regelverket godt nok til å ta stilling til hva som er utfordrende og at det ikke er klare retningslinjer på hvordan dette skal løses i praksis enda, informant 2 trekker også frem at «*vesentlighetsanalysen som skal gjøres i forkant av rapporteringen skal være styrende på hva det rapporteres på er en god løsning*». Informant 5 uttaler at det kan bli enn utfordring rundt hvordan man skal få sammenlignbar informasjon mellom ulike selskaper i samme bransje. Informanten uttaler videre at kvaliteten er en utfordring «... *tror de første årene blir et prøveprosjekt*».

6.1.1.Revisor og revisjonen

Spørsmålet som stilles til respondentene er hvilke konsekvenser de tror at innføringen av CSRD vil ha for revisor sine oppgaver. Informant 3 uttaler at «*om det blir den finansielle revisoren som skal gjøre attestasjon vil ansvarsområdet bli større*». Informant 4 uttaler at «*det blir spennende å se hvordan det blir behandlet i norsk rett. Det er trygt å si at mange revisorer vil få i oppgave å attestere bærekraftsinformasjon, som vil være en utvidelse av oppgavene, i tillegg til andre kompetansekrav*». Funn i dybdeintervjuene på dette spørsmålet kan deles i to: Ved å se på endring av oppgaver ved attestering etter CSRD og i den finansielle revisjonen.

Informant 2 tror at dette vil gi ganske stor påvirkning på revisor sine oppgaver ved lovfestet revisjon ved at bærekraftsinformasjonen blir en del av årsberetningen til selskapet. Og uttaler at «*det må være konsistens mellom bærekraftsrapporten, årsberetningen og regnskapet. Vil særlig se klimarisiko som blant annet vil være aktuelt med tanke på verdsettelse av eiendeler, vurdering av fortsatt drift og mange av de andre vurderingene revisor sitter tett opptil*».

Informanten uttaler at dette vil ha innvirkning på vurdering av fortsatt drift «... *for å kunne være konkurranse dyktig på sikt så er bedriftene avhengige av å i hvert fall være bærekraftige*

nok sammenlignet med konkurrentene». Informant 5 har valgt en organisering der de skiller mellom finansiell revisjon og attestasjon på bærekraft. Informanten uttaler at hen tror at det vil bli et tettere samarbeid mellom avdelingene, både for å utveksle informasjon som de på finansiell informasjon sitter på, av kunden, og jo flere som må rapportere tvinger revisor til å måtte forholde seg til det «omfanget blir så stort, revisor kan ikke ignorere denne biten, jo mer vil det bli flettet sammen etter hvert».

Når det gjelder attestasjon på bærekraftsrapporten nevner Informant 4 at hen ser positive utfordringer til revisor sin rolle. *«Revisor har brukt masse tid for å få kontroll på den finansielle rapporteringen, over 100 år sant. Nå skal det attestere på informasjon som har vært gjenstand med veldig kort utviklingsfront, som gjør at revisor får en del utfordringer med hvordan behandle data, hvordan tilnærme seg nå som alt er veldig usikkert, det er mange problemstillinger».* Informant 1, uttaler at *«om det ikke kommer til å eksplodere så vil der bli my mer jobb».* Informanten trekker frem av det blir den samme metoden å jobbe etter, men at det samtidig vil bli mer komplekst enn i en lovfestet revisjon. Informant 2 uttaler at *«det frem til nå har vært frivillig om revisor skal attestere på bærekraftsrapporter, og at det gjennom ISAE-standarder som brukes at det er ganske valgfritt format på hva du skal attestere og at du attesterer med moderat sikkerhet».* Informant 4 uttaler at det i de første årene er lagt opp til revisjon med begrenset sikkerhet, og at ambisjonene i direktivet er så snart som mulig å attestere med høy sikkerhet. Dette vil gi revisor flere tilleggsoppgaver. Informant 5 bekrefter delvis dette utsagnet med at hen ser utfordringer rundt hvor mye man ønsker å teste, informanten opplever at det testes for mye i dag med tanke på at det er begrenset sikkerhet. Informant 3 uttaler at når revisor skal attestere med høy grad av sikkerhet så vil man gjøre helt andre kontroller knyttet til informasjonen som gis i bærekraftsrapporten. *«... sånn vi uttaler oss i dag er jo veldig diffust, man bygger på intervjuer og samtaler med ledelsen osv. Jeg tror nok de fleste revisorer som attesterer på bærekraftsrapporten etter GRI eller andre rammeverk gjør mer enn det. Jeg tror, i hvert fall gjøre jeg det, flere stikkprøver, man skal kunne stå for det man attestere på. Men med mye strengere krav så tro jeg det vil det bli en større del av hverdagen.»*

Informant 5 trekker frem utfordringene med å overføre den arbeidsmetodikken som brukes i revisjon til attestering av bærekraftsinformasjon på vesentlighetsgrenser, som er mye brukt og lett å sette i revisjon. Informanten uttaler at man må ha ulike vesentlighetsprinsipper med tanke på alle rapporteringskrav og at disse er utfordrende å sette, *«hvor mange barn skal man tillate at driver med barnarbeid?»*. Det vil være mer utfordringer rundt dette i

attestasjonsarbeidet for de som har revisorbakgrunn enn de som har bakgrunn fra andre fagområder «*vi som revisorer tester litt for mye*».

6.1.2 Datakvalitet

Vi har stilt informantene spørsmål om de ser noen utfordringer knyttet til kvaliteten i bærekrafts-dataene. Alle informantene svarer at det er utfordringer knyttet til datakvalitet. Informant 3 uttaler at «... *her den største utfordringen ligger, for å kunne revidere data er man avhengig av kvaliteten i dataen*». Informant 5 uttaler at det er lett å få data på finansielle tall, men at det er vanskelig å få god og nok data på utslipp og hvordan folk har det på arbeidsplassen. Tre av informantene trekker frem at det er mangler i ERP-systemene for å håndtere denne dataen. Informant 3 uttaler at det virker som bedrifter ikke har et ERP-system på samme måte som for den finansielle informasjonen. Informant 2 uttaler: «*Å komme dit at man kan hente ut data direkte, det vil jo absolutt være mulig hvis man ser på hvordan en hovedbok er bygget opp vi må kunne legge til masse dimensjoner osv. Men av det jeg har hørt fra diverse leverandører og sånn så er man ikke i nærheten av det nivået per i dag. Det vil bli en utfordring, den som kommer først ut med gode systemer for å måle kanskje særlig miljø i første omgang, det er god butikk*». Informant 4 uttaler at det er mye informasjon som ikke finnes i ERP systemer i dag, «*det er litt av grunnen til at vi havner på en begrenset sikkerhet i første omgang*». Informant 2 uttaler at det i dag er mange som bruker manuelle Excel-skjemaer, med mange manuelle prosesser. Informant 2 uttaler at mange bedrifter samler inn informasjon ved hjelp av e-post til de ulike delene av bedriften «... *tallgrunnlaget er en haug med e-poster og litt data her og der, så det er vanskelig å revidere*». Informant 2 uttaler at det er ikke sikkert at data kvaliteten er for dårlig, men «... *tror ikke at man er der i dag at man klarer å hente inn data som man kan stole på, på en god måte*».

6.1.3 Tidsbruk

Vi har spurt informantene om hvilke tanker de har rundt om CSRD vil endre tidsbruken i en revisjon. Alle informantene uttaler at om det er valgt revisor som skal attestere på bærekrafts informasjonen så vil dette øke tidsbruken. Informant 1 uttaler hvis du har en kunde som skal rapportere på bærekraft vil det si at du må mer enn doble tidsbruken. «... *kunden er like forvirret som oss, trenger mye hjelp til å forstå. Det er måleproblemer og noe helt annet enn å måle kostnader og inntekter*». Informant 4 uttaler at det trolig vil bli en fordobling av mengde arbeid, «*det vil jo være en mye større oppgave for revisor, som selvfølgelig vil ta mer tid*». Informant 3 uttaler at man antageligvis vil bruke like mye tid på attestering av bærekraftsinformasjon som man bruker på den finansielle revisjonen og vil øke tidsbruken på

hver kunde. Dette understøttes av informant 5 som sier at tidsbruken totalt i selskapet vil bli mye høyere.

Informant 2 uttaler at hen tror at dette vil øke tidsbruken i revisjonen, men at det er vanskelig å si hvor mye. Informanten uttaler at bærekraft blir mer og mer tatt høyde for i revisjonen i dag også. «... helt annet fokus på klimarisiko enn bare i fjor. Forutsatt at det ikke blir endringer i øvrige revisjonsstandaer vil det bli et tillegg til det vi ser på i dag». Informant 5 uttaler at selv om revisorene i deres selskap ikke skal jobbe med bærekraftsattestering så vil det øke tidsbruken i den finansielle revisjonen ved at revisorene i større grad blir nødt til å ta stilling til dette, «... kan ikke lukke øynene å la noen andre ta seg av det».

Informant 3 uttaler at selskapene skal avgjøre hva som er vesentlig å rapportere på og at hen tror at mye av tidsbruken vil bli rundt den doble vesentlighetsanalysen og utfordringer rundt dette. Informanten uttaler at hen tror dette vil varierer fra selskap til selskap, basert på hvor mye som er vesentlig, dette vil gi ekstra tidsbruk, «... mye tidsbruk på selskaper som industriselskaper, med mye forskjellige tall på klima og den type ting. Mens på selskaper som har mindre utslipp og som kun på en måte lever av hoder og kompetanse, kanskje IT, vil kanskje gi mindre tidsbruk».

Informant 4 uttaler at noen snakker om et mål om å forenkle revisjonsprosessen, at noen av oppgavene til revisor vil forsvinne og at dersom noen av de øvrige rapporteringsbyrdene til revisor forsvinner så vil en se en liten reduksjon, «noe jeg egentlig ikke tror, slik jeg ser det i dag. Det er en ganske stor utvidelse av revisors virkeområde og tidsbruk».

Informant 4 kommer med noen eksempler på hva som kan gjøre dette mer tidkrevende og utfordrende. Informanten uttaler at klimagassutslipp som er en del av Scope 3. Om man ikke har tall på klimagassutslipp sier standarden at man må approksimere ved hjelp av estimater som er tidkrevende. Estimatrevisjon kjenner vi i dag som en veldig vanskelig øvelse, vanskelig med hvordan fremtiden ser ut, dette vil også gjelde for klimagassutslipp. «...vi må forholde oss til mange andre måleenheter enn penger». Informanten uttaler at utvidelsen til verdikjedeprinsippet er en sentral endring fra finansiell revisjon, som øker tidsbruken.

To av informantene uttaler at det ved attestasjon på bærekraftsinformasjon kan føre til at de må snakke med andre i selskapet som revideres enn ved en finansiell revisjon. Informant 3 uttaler at de må snakke med hele selskapet «... forstå hele virksomheten på en annen måte enn med bare å snakke med regnskapspersoner». Informant 2 uttaler at «for å kunne forstå risikoen og innholdet i det du skal attestere på. Så må du jo gå i kontakt med personer i

bedriften som har overordnet ansvar for bærekraft». Informant 3 påpeker at om det blir noen endringer i hvem de snakker med i selskapet, er avhengig av hvordan selskapet innretter seg med hvor de velger å legge bærekrafts funksjonen og hvem som blir øverste leder, om det legges under finans eller om det blir en egen avdeling. Informanten uttaler at «... *mange som tok det på marked på grunn av markedsføring, men at man har sett at det kanskje ikke er det lureste».*

6.1.4 Organisering

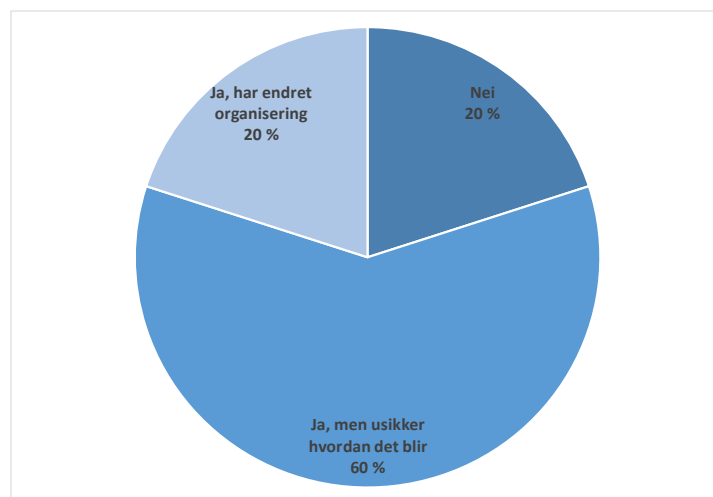
Vi har spurt informantene om de tror at CSRD vil påvirke organiseringen innad i revisjonsselskapene og hvordan endringen eventuelt vil bli. En informant mener ikke at dette kommer til å endre organiseringen innad i selskapet, informant 1 uttaler «... *trenger flere folk, men tror ikke strukturen endres, bærekraft vil komme på siden av finansregnskapet, og det vil bli en horisontal utvidelse».*

Tre av informantene tror det kommer til å bli endringer, men at det er uklart hvordan organiseringen endres. Informant 4 uttaler også at hen ikke ser et enhetlig svar på hvordan organiseringen kommer til å se ut etter innføringen av CSRD, men at det vil avhenge fra selskap til selskap. Informanten uttaler «... *vi vet ikke hvordan dette lander enda, i og med at oppgaven blir så mye større, men at det blir endringer ja».* Informant 2 uttaler at: «... *tror det vil påvirke veldig mye, men helt hvordan, det er spennende å se».* Informantene peker på at organiseringen vil endres i henhold til hvordan kompetansen organiseres. Informant 3 uttaler at de de har diskutert hvem som skal være ansvarlig for bærekraft, diskusjonen handler om det skal være de samme som jobber med finansiell revisjon, eller om de skal ha egne dedikerte personer som jobber med dette «*skal alle kunne alt, eller skal vi ha spesialister?»* Informant 4 uttaler at man må tilegne seg den kompetansen som kreves for å attestere på bærekraftsrapporter, ved at alle revisjonsteam har en spesialist på bærekraft, eller at de som har denne kunnskapen jobber i en egen gruppe, «.. *et spesialteam som revisjonsteamene kan booke tid med. Litt slik som det var med IT- revisorer, hvert fall for en tid tilbake, nå er det kanskje endret».* Videre påpeker respondenten at det vil kreves mer kapasitet i teamene, og om det på kort sikt er mulig at alle teamene tilegner seg den nødvendige kompetansen. Informant 2 uttaler at med den informasjonen man har i dag vil det bli egne bærekrafts-revisorer på samme måte som man har tittelen statsautorisert revisor. Informanten uttaler at CSRD kan føre til endringer i andre deler av organisasjonen en kun i revisjonsavdelingen, man vil trenge bærekraftskompetanse både på rådgivning, men også på transaksjonsbistand

med oppkjøp og verdivurderinger. «... kan bli påvirket om man da har en avdeling for bærekraft eller om man har noen på bærekraft i alle avdelinger».

Informant 5 har valgt å organisere kunnskapen på attestering etter CSRD i en egen avdeling på attestering av bærekraftsinformasjon, dette er en underavdeling til revisjon. Informanten uttaler at økt tidsbruk er en utfordring for revisorene «.. folk jobber veldig mye allerede og det er ikke realistisk at revisor tar på seg dette». Denne organiseringen er valgt for å sikre at de har tid og kunnskap nok til å kunne attestere etter CSRD.

Informant 5 har blitt spurt om hvordan samarbeidet mellom revisjon og avdelingen på attestasjon av bærekraftsinformasjon er i dag, og om CSRD vil påvirke graden av samarbeid. Informanten uttaler at det i dag er en blanding av folk fra ESG-avdelingen og folk som jobber på selve revisjonskunden i revisjonsteamet som bistår der det er nødvendig. I fremtiden uttaler informanten at tanken er å ha et tett samarbeid, men at det «kun er vi som skal attestere på bærekraftsinformasjon». Informanten uttaler videre at på muligens de største kundene så vil det være naturlig å trekke inn folk fra revisjonsteamet på grunn av kunnskapen de har til kunden. Informanten ser for seg at de kommer til å samarbeide om å dele kunnskap om kunden og dokumentasjon, for å spare tid og for å gi en god kundeopplevelse, «.. en god løsning kan være at noen fra revisjonsteamet er ganske involvert i dette»



Figur 6 Endring i organisering

6.1.5 Revisor sin rolle som samfunnets tillitsperson

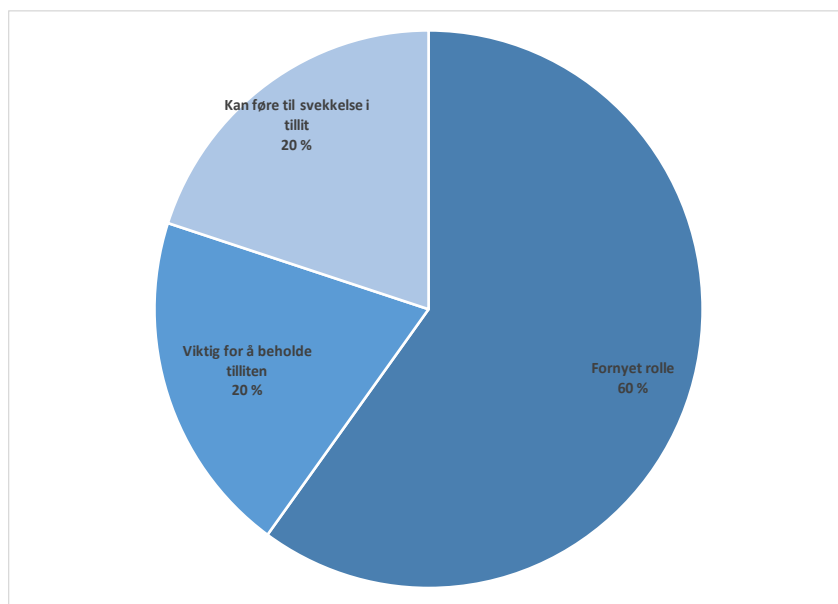
Vi har spurt informantene om det tror CSRD vil påvirke revisor sin rolle som samfunnets tillitsperson. 60% av informantene tror at dette gir revisor en viktigere rolle som samfunnets

tillitsperson. Informant 1 uttaler at hen har hørt, «*det tok meg ganske lang tid til å forstå at det er revisor som satt med nøkkelen til det grønne skifte*». Videre uttaler informanten at hen tror revisor blir mye mer aktuell. Dette støttes av informant 3 som uttaler at hen tenker at revisor vil få en bredere rolle som samfunnets tillitsperson og kanskje en viktigere rolle grunnet utvidet ansvarsområdet, og vil muligens bli en tillitsperson innenfor bærekraft. Informant 4 uttaler at revisjon er en viktig del av det å skape tillit i kapitalmarkedene, «*det kan ikke sies hvor viktig det er å passe på at ting fungerer som det skal*». Informant 1 uttaler at revisor frem til nå har hatt en rolle som allmenheten har blitt vant til, og som ligger litt i bakgrunnen. Dette kan merkes på bakgrunn av at grensen for revisjonsplikt har blitt justert, «*... glemmer nok litt den viktigheten av jobben man gjør*». Informanten begrunner denne uttalelsen med å si at man har hatt finansiell rapportering i årevis og at det tas litt for gitt etter hvert når det er god kontroll og selskaper har god kontroll. «*... som å gå mange 100 år tilbake i tid. Det er ikke kontroll, uklart rammeverk og kompetansen er svak*». Dette vil aktualisere og sette revisor mer på dagsorden, ved at revisor blir trukket frem som en sentral aktør på en helt annen måte.

Flere av informantene trekker frem grønnvasking på dette spørsmålet. Informant 3 uttaler at revisor kanskje kan forhindre grønnvasking. Dette understøttes av informant 4 som uttaler at når bærekraftsrapportering blir kilden til god investeringsbeslutnings-informasjon. «*... grønnvasking blir det et regnskapsmanipulasjons problem, sant*». Dette vil gjøre rollen til revisor enda viktigere også for den ikke finansielle informasjonen. «*... revisor får en rolle med å validere denne informasjonen for å unngå juksemerkere*. Informanten avslutter sitt svar med «*... vi får håpe at revisors rykte og omdømme løftes i tråd med det*». Informant 5 ser dette med grønnvasking som er risikofaktor som kan svekke revisor sin tillit når det skal attesteres med betryggende sikkerhet om de attesterer på noe som er galt, «*alle gjør sitt beste for at det skal bli så rett som mulig, men at det vil dukke opp noen skikkelige grove feil hos en av de fire store det er jeg sikker på*». Informanten trekker videre frem at hen tror at siden bærekraft er så i vinden om dagen så vil det bli større konsekvenser fra allmenheten om det er feil i bærekraftsinformasjonen enn i den finansielle informasjonen. Dette underbygges av utsagn fra informant 2 «*kommer du bort i skandaler og grønnvasking som revisor avskriver seg ansvar for, vil jo dette påvirke*».

Informant 2 uttaler at hen tror at de attestasjonsuttalelsene som gis på bærekraft i dag kanskje påvirker revisorrollen enda mer, «*hva er det du legger i en sånn uttalelse i dag, hvordan er det omverden ser på en sånn uttalelse*». Informanten begrunner dette utsagnet med at revisor

skriver i sin uttalelse at den er bygd på intervjuer og gis med en moderat grad av sikkerhet, men at hen tror at graden av sikkerhet til interessentene er langt høyere enn det som skrives i rapporten «.. for å beholde sin rolle som en tillitsperson i samfunnet tror jeg det må gjøres langt mer». Informanten uttaler videre at ved den kommende standarden for attestasjon på bærekraftsinformasjon vil revisor enklere kunne forsvare denne rollen. Informant 5 gir et motstridene utsagn til dette ved at med den konklusjonen som gis på attestasjonen i dag med moderat sikkerhet opplever de at de sikrer seg ved å komme opp i skandaler som vil svekke tilliten, «.. da er man på en måte trygg».



Figur 7 Påvirkning på revisor sin rolle

6.1.6 Forberedelse til CSRD

Avslutningsvis på dette temaet har vi spurt informantene om hvor godt de tror at selskapet de jobber i eller bransjen er på innføringen av CSRD regelverket. På dette spørsmålet svarer informant 1 og 3 at de opplever at de er godt forberedt på CSRD. Informant 2 uttaler selskapet er godt nok forberedte i henhold til tidspunktet de er på nå, men at de må jobbe betydelig frem mot 1.1.24. Denne meningen deles med informant 5 som uttaler «opplever at vi forhåpentligvis vil bli godt forberedt. Bruke tiden fremover veldig godt, på både kursing og på hjelpe selskaper som har lyst på pre-Assurances». Informant 4 uttaler at «...de som ikke er forberedt er dårlig forberedt». Informanten tror det er store variasjoner i bransjen på hvor godt forberedt selskapene er, selskaper som har erfaring med å attestere på bærekraftsinformasjon er mye mer forberedt enn de selskapene som ikke gjør dette.

Informanten uttaler videre at virkeområdet til CSRD vil gjøre flere selskaper rapporteringspliktige enn §3-3.c. Selskapene som har kunder i små og mellomstore segmenter muligens ikke har bærekraftsrapportering i det hele tatt. For de av disse som har kunder som er i det nedre sjiktet til CSRD har ikke jobbet med dette før og er dårlig forberedt i seg selv. Dette støttes av Informant 1 som uttaler at *«praktisk erfaring antageligvis treffer de store revisjonsselskapene først, både fordi man har de kundene fra før og fordi vi har kompetanse nok fra før»*.

Informant 4 ble stilt et oppfølgingsspørsmål om informanten har noen tanker om små revisjonsselskap kommer til å tilby attestering av bærekraft eller om det er en tjeneste kun de store selskapene kommer til å tilby. På dette spørsmålet svarer informanten at hen tror at det er avhengig av om man har attestasjonen som en del av oppdraget eller om denne attestasjonen bli bestilt som et enkelt tilbud. Videre uttaler informanten, *«revisjonsselskap som faller inn under virkeområdet så tror jeg at de har nok å gjøre på sprengt kapasitet, så tror jeg ikke de kommer til å attestere på bærekraft i markedet. Det vil jo si litt om hvordan dynamikken i markedet blir, vanskelig å svare på»*.

Vi har spurt informantene om hvordan de forbereder seg. På dette spørsmålet svarer alle informantene at Bærekraftsakademiet er en viktig del av forberedelsen, alle informantene har deltatt her. Informant 2 uttaler at en del av forberedelsen er attestasjon av bærekraftsrapporter. Denne uttalelsen støttes av informant 1 som uttaler at de får stadig flere praktiske prosjekter som gir de praktisk erfaring. Informant 2 og 3 uttaler at de har ansatte i bedriften som setter seg mer inn i CSRD. Informant 2 uttaler at de har opprettet rene eller renere stillinger på bærekraft i selskapet. De har noen fra alle tjenesteområder som deltar i en bærekrafts-gruppe, *«... kan trekke på bærekraftsressurser på de ulike avdelingene»*. Informant 2 uttaler at de også har begynt med sjekklisterarbeid. Informant 5 meddeler at de høsten 2022 opprettet en egen ESG-avdeling og at de også har sendt samtlige på Bærekraftsakademiet, og uttaler følgende om akademiet *«... startet for at vi skal lære av hverandre innad i de store revisjonsselskapene og sørge for samarbeid på tvers»*.

6.2 Revisors kunnskap knyttet til CSRD

Det er stilt spørsmål til informantene rundt deres tanker om kunnskapsnivået til revisor, som vil bli nødvendig med kravene CSRD stiller ved attestasjon av bærekraftsinformasjon. Mer konkret omhandlet spørsmålene deres tanker om nåværende kunnskapsnivå, hvilken kunnskap som eventuelt mangler og hvordan den eventuelle manglende kunnskapen skal

tilegnes. Gjennom intervjuet fikk informantene oppfølgingsspørsmål om revisjonsselskapene vil måtte ansette spesialkompetanse som dekker de eventuelle kunnskapshullene.

Informant 1 svarer følgende på spørsmål om revisorene har tilstrekkelig kunnskap for å kunne attestere *«Jeg vil si ja, men om to år så må vi kunne mer. Fordi, for det første, kravene til kvaliteten på målinger og innhold i bærekraftsrapporten nå er jo ikke så høyt som det kommer til å bli. Og utvalget er jo også med begrenset sikkerhet, og det gjør jo og noe med at du trenger ikke ha så høy grad av sikkerhet»*. Informant 3 kommenterer også at de som bedrift har nok kunnskap totalt sett i firmaet og at arbeidet med bærekraftsrapportering vil bli ledet av revisjonsavdelingen *«Jeg tror vi på en måte som bedrift har nok kunnskap, hvertfall totalt sett i firmaet. Så jeg tenker at vi kommer til å lede dette fra revisjonsavdelingen»*.

Likevel kommenterer både informant 1 og 3 at kunnskap om klimagassutslipp, forståelsen rundt kjemien, vil kunne bli en utfordring i fremtiden. På spørsmål om hvordan denne kunnskapen skal tilegnes nevner informanten at de fem store revisjonsselskapene (BDO, EY, KPMG, PwC, Deloitte) i samsvar med revisorforeningen har opprettet det såkalte Bærekrafts-akademiet. Gjennom dette akademiet informerer informant 1 om at de utdanner så mange som mulig. Hen kommenterer også *«stadig flere praktiske prosjekter, så stadig flere får praktisk erfaring. Så på den måten der. Den praktiske erfaringen den treffer jo antageligvis de store revisjonsselskapene først, både fordi man har de kundene fra før og fordi at vi har kompetanse nok fra før av, enn mange av de små»*. Informant 5 deler at måten hen har valgt å organisere arbeidet med attestering på en litt annen måte enn de andre informantene, *«Nei det blir litt som vi har nevnt tidligere, med at avdelingen vår. Her er det ikke revisor som skal sitte og attestere, det er vår avdeling. Så nei revisor har ikke nok kunnskap, i det hele tatt til å attestere på CSRD»*. Likevel nevner hen at partner som skal signere rapporten må ha kunnskap på bærekraft for å kunne gå god for arbeid andre har gjort, *«Revisjonspartnerne signerer også gjerne på attestasjonen, de er med på å signere denne, så selv om selve revisjonsteamet til kunden ikke nødvendigvis gjør så mye, så vil allikevel partneren på en måte ha kunnskap om dette»*. Grunnet at det ikke nødvendigvis er revisorene som skal attestere bærekraftsrapporten ble det naturlig å spørre om hvem informant 5 sender på Bærekrafts-akademiet, *«Det er de nyansatte fra vår avdeling, ESG-Reporting and Assurances som sendes dit. Men i fjor så var det faktisk flere partnere som var med og Enterprise»*.

Som oppfølgingsspørsmål til bærekrafts-akademiet blir informantene spurt om grunnen for deltakelsen. Her svarer informant 1 *«Det er et godt initiativ der alle de sentrale bransjeaktørene er med, vi har revisorforeningen med så det betyr på en måte gullstandard*

for kompetanse på området. Og når alle får snakket sammen på tvers av bransjen så får man etablert noen bransjespraksiser som gjør at, ja nei det er egentlig selvsagt at man må være med der». Bærekraftsakademiet er en 40-timers etterutdanning som alle informantene kan meddele at deres virksomhet deltar på i forskjellig grad, for å holde seg oppdatert på nyeste informasjon om CSRD. Informant 3 forteller om deres tanker rundt deltakelsen «Det er mye bedre å delta på et kurs for å lære det enn at alle skal lese alt fra perm til perm for det er ganske komplisert tekst». Bærekraftsakademiet er foreløpig den beste arenaen for å innhente kunnskap om fremtidig bærekraftsattestasjon. Informant 5 kan meddele at hen skal være med å presentere S4 standarden i kursene som skal gå nå, og syns generelt at akademiet er et godt tilbud og skulle gjerne vært med en gang til. «Så det er bare at man vil bli god på CSRD og det er en ypperlig mulighet til å gjøre det ... jeg er mer interessert i S- biten og skal presentere S4 standarden». I henhold til dagens revisorutdanning tenker flere av informantene at dette er noe som vil bli mer implementert for å forberede fremtidens revisorer på det omfattende arbeidet med bærekraftsrapportering etter CSRD. Informant 4 uttaler «Seinere må det legges opp til at utdanningen dere er på nå må være mer forbedret enn den er nå. Mer bærekraft inn i fremtidens revisorutdanning».

I henhold til innhenting av eksperthjelp svarer informant 1 «Vi har jo folk som begynner å se mer i den retningen å innhente kompetanse innen klima, typ ingeniører, også tenker vi også samarbeidspartnere».

Informant 2 uttaler at hen ikke ville attestert på bærekraftsrapport i dag, men at hen vil forsikre seg om at hen er klar for det før den 1.1.24. Hen kommenterer også følgende «Enkelte i revisjonsselskapene har jo allerede attestert på GRI-rapporter osv., så vi vet jo vi, vi kjenner jo kravene CSRD er bygget på, men det blir helt nye ting å forholde seg til». I forhold til hvilken kunnskap som mangler mener vedkommende at dette er e todelt sak. Revisorene mangler i dag detaljkunnskaper knyttet til rammeverket. Dette er ett helt nytt regelverk, og det er enda usikkert hvordan dette vil gjøres i praksis. I spørsmål på hvordan kunnskapen skal tilegnes svarer informant 2 «Vi har en egen gruppe foreløpig, hvor vi har møter og hvor vi legger ut nyheter og gjennomgår endringer og oppdateringer i regelverk, vi prøver å holde det innad i den gruppen som gjør attestasjonsarbeid». På samme måte som informant 1 tenker samtlige at eksperthjelp utenfra vil bli nødvendig i fremtiden. Forskjellen i svarene ligger i at informant 2 tenker at denne eksperthjelpen vil bli ansatt innad i selskapet, mens som nevnt ovenfor tenker informant 1 at dette vil bli mer en samarbeidspartner. Informant 5 forteller at deres avdeling allerede har ansatt folk med annen bakgrunn enn

økonomi, «Her ser vi at det er litt forskjellig, som sagt så starter det en som har gått INDØK, og er en annen type retning mer mot ingeniør bakgrunn, sammenlignet med hva vi har hatt. Jeg tror det blir et veldig stort spenn i hva som blir ansatt fremover». Informant 4 stiller seg mer til kritisk til hvor dypt revisor skal gå på samtlige punkter i ESRS-ene. Hen mener at «vi kan ikke komme til et sted hvor vi trenger 14 ph.d. kandidater for å kunne gjøre jobben og at attestasjon skal være sannferdig. Ikke helt klart på hvor dypt man skal gå». Samtlige informanter er også enige om at flest kunnskapshull befinner seg innenfor standardene for klima. Informant 4 kommenterer at manglende kunnskap vil være aktuelt i de fleste tilfeller «Uansett hvor du kommer fra vil det være manglende kompetanse. Har du jobbet mye med GRI innen fra og ut, jobbet mye med mennesker på klima og mennesker, da har man jobbet lite med det finansielle perspektivet og `Financial impact`, TCFD og TNFD». Hen nevner også at ESRS-ene strekker seg lengre på mange punkter i henhold til tidligere rammeverk på bærekraft.

6.3 CSRD og uavhengighet

De nye rapporteringsstandardene som kommer frem i CSRD er omfattende for både revisor og virksomhetene dette treffer. Det er mange nye punkter som skal rapporteres på, da kan det oppstå problemstillinger rundt rådgivning og uavhengighet. Studien har stilt spørsmål rundt hva informantene tenker om denne problemstillingen og hvordan den skal håndteres. I tillegg har vi spurt om hvem som tar initiativet til den eventuelle rådgivningen. Holdningene rundt dette er nokså like, og alle informantene er enige om at her trengs det praksis for å lande en god balanse som gjør at man ikke strider med regelverket for uavhengighet.

Informant 1 kommenterer at dette er en stor problemstilling som hens virksomhet bruker mye tid på og at «behovet er jo kjempestort for rådgivning, også er jo utfordringen, hva kan vi gjøre og hva kan vi ikke gjøre visst du i etterkant skal attestere rapporten». Hen forteller at dette er ett nytt felt for risikoavdelingen i virksomheten. Informant 2 svarer følgende «Den blir spennende å se på. Jeg tror jo i forhold til egne revisjonskunder som skal rapportere på bærekraft så tror jeg det er veldig begrenset på spillerom for å rådgi». Informanten mener videre at revisor naturligvis vil være en god sparringspartner, disse holdningene deler alle informantene. Informant 3 forteller at «å fortelle de mer overordnet og guide de litt, det føler jeg er en del av revisorjobben». Informanten mener at dette er en del av revisor sitt samfunnsansvar, at revisor skal bistå med å gjøre implementeringen av regelverket lettere for de rapporteringspliktige for at det skal bli gjort riktig fra første stund. Hen forteller at om revisor hjelper med mer konkrete problemstillinger som går utenfor å bistå med selve

gjennomføringen, vil revisor heller ikke kunne attestere rapporten. Informant 4 tror at revisor er en *«veldig god rådgiver for kundene i å forberede seg og revisor kan gjøre ganske mange tjenester uten å være i brudd med uavhengigheten ... revisor er en tillitsperson»*. Informant 4 kommenterer også at dette vil være påvirket av kundens størrelse, *«De virksomhetene som er minst, som ligger nederst i virkeområdet de har jo ikke så mye penger, de trenger å ha en god rådgiver i den revisoren de har»*. Informanten tenker at siden det stilles krav til revisor rundt krav om kunnskap om uavhengighetsreglene, skal dette være mulig å gjennomføre. Informant 5 deler samme oppfatning om uavhengighet rundt CSRD som ovennevnte informanter, men kommenterer at hen tidligere, med lignende regelverk kanskje har vært litt for strenge. *«Det jeg opplever er at vi bruker å være ganske god på at vi ofte, det har jeg merket fra andre fagfelt, som åpenhetsloven som har vært høyt på agendaen, der opplever jeg at vi har vært for streng med oss selv, med hva vi har lov til å gjøre. Også har man åpnet mer opp etter vi har gått stiene ordentlig opp»*.

6.3.1 Initiativtaker til rådgivningen

I spørsmål på hvem som er initiativtaker på rådgivningen svarer samtlige informanter at initiativet kommer litt fra begge hold. Revisor ser at det er nødvendig med veiledning samt at kundene selv ser at de ikke besitter nok kunnskap om selve implementeringen. Informant 1 forteller følgende *«Vi tar ofte initiativ til det å diskutere, altså til å ta opp temaet. Så nå i alle våre kundemøter så har vi dette her med hva kommer, hva skjer innen CSRD, smitteeffekter»*. Informant 2 svarer at de ikke rådgir direkte på CSRD, men mer bærekraftsrapportering og måling, samt at initiativet kommer fra begge hold *«Både og, kundene kommer ofte til en, sånn som åpenhetsloven har jo vært en ting som mange har henvendt seg til oss om. Også har vi også prøvd å kjøre en del sånne prosjekter som vi har sagt er gratis osv., og diskutert bærekraft, hvordan påvirker det virksomheten osv, Kjørt en del workshops. Men direkte knyttet til CSRD, skal jeg innrømme at vi ikke har hjulpet noen med»*. Informant 3 kan også meddele at det er en blanding i hvem som tar opp rådgivningen på CSRD, likevel deler hen at som revisor har hen ofte vært den første til å informere kundene om det kommende regelverket. *«Vi tar opp CSRD med alle kundene der det er aktuelt. Og så kontakter de oss. Men det er vi som kanskje er den første som har fortalt kunde om regelverket som kommer. Men i alle nye regelverk som kommer, så er vi ofte den første som forteller kundene om det, fordi vi sender de faglige nyheter og slikt»*. Informant 5 kommenterer at kundene mer og mer kommer for rådgivning på kommende regelverk. Hen kommenterer også at det hjelpes mye med GAPS-analyser for å avdekke hva som mangler *«Både på gaps-analyse for å finne ut*

hva de mangler om CSRD. Og så er det dobbeltesentlighetsanalyser for å hjelpe de med å, man har kanskje gjort en vesentlighetsanalyse fra før, men den er ikke alene med CSRD».

6.3.2 utfordringer ved rådgivningen

Informantene forteller at utfordringene som kan oppstå ved rådgivningen omhandler saken som allerede er nevnt, nemlig at man ender opp med en «self-review», som informant 4 nevner *«Ja det er jo til en vær tid dette med «self-review» at revisor går for langt, og ender opp med å attestere sitt egen arbeid etterpå»*. Hen nevner også problematikken rundt at kundene selv har lite kunnskap rundt det kommende regelverket. *«Jeg merker at en stor utfordring hos kunder som ikke var revisjonspliktige, var den manglende kompetanse hos dem. Her må styret inn på banen, styret må vite om hvilket ansvar de har og ledelsen må utfordre styret på kompetanse og kapasitet»*. Problematikken rundt lite kompetanse rundt CSRD ute hos kundene nevner også informant 3, og forteller følgende *«Jeg tenker at mange kunder har masse spørsmål, men generelle spørsmål og etterspør å delta på kurs. Og Bærekraftsakademiet er jo et samarbeid med de fem store revisjonsselskapene og tilbys jo også til kunder på samme måte. Da sender vi jo til de kundene som blir omfattet av regelverket, om at de bør dra på akademiet»*.

Informant 2 kommenterer at mye av problematikken i denne problemstillingen ligger i at det er lite retningslinjer, grunnet at det er så nytt. *«Man vet ikke helt enda, det blir fra case til case, sånn som det er i revisjon i dag også. Man vurderer jo hver enkelt hendelse med hensyn til uavhengighet. Så vi er jo kjent med å gjøre det på den måten, men lett blir det ikke»*.

Informant 5 deler at hen ikke føler dette vil bli et stort problem da de har innarbeidet gode rutiner for hva man kan og ikke kan gjøre, at revisor må passe på at revisor ikke sitter og reviderer eget arbeid. Hen forteller også at de har en plan for kollegene som ikke har revisjonsbakgrunn. *«For vår del så føler jeg ikke at det er så vanskelig egentlig, fordi det gir litt mening, det er ganske logisk hva man kan hjelpe med og ikke. Jeg føler at vi har vertfall dette ganske inne fra revisjon. Og det vil jo gjelde, det er jo veldig mye av det samme, det er de samme type skillene som gjelder her også ... For de andre på teamet som ikke har revisjonsbakgrunn, når vi starter et prosjekt så har vi en plan for hver del vi skal gjøre»*.

6.4 CSRD sin påvirkning i vurderingen av klimarisiko

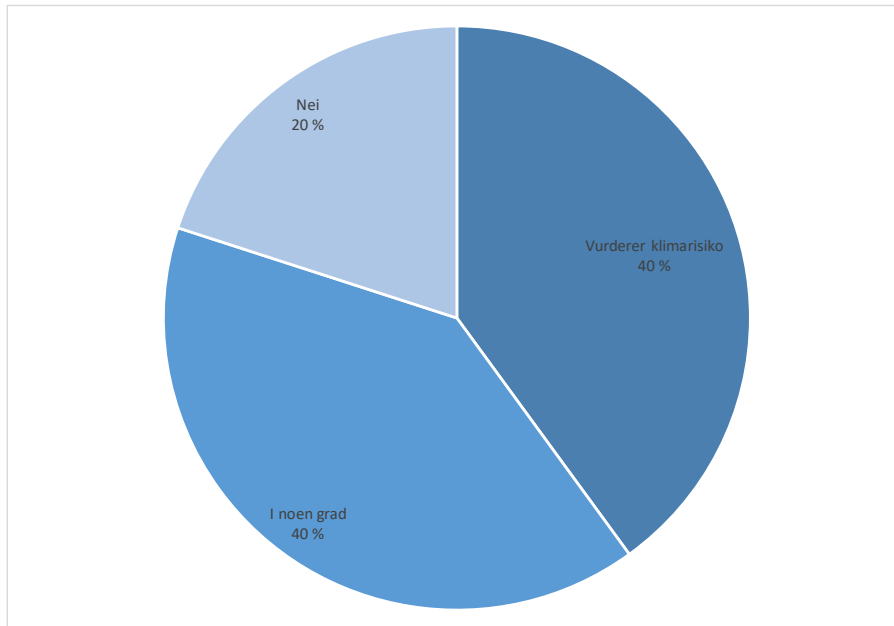
I henhold til forskningsspørsmål 4 har studien spurt om hvordan klimarisikoen blir behandlet i dag og om CSRD vil endre vurderingen av denne type risiko i fremtiden. Informantene deler

noe forskjellige svar rundt temaet. Informant 1 forteller at «*Ja vi har det som et punkt i risikovurderingen, men det er nok en bevissthet som er på vei opp, men det er ikke noe som vi gjør veldig mye konkrete handlinger på i dag*». På oppfølgingsspørsmål om CSRD sin påvirkning på klimarisiko svarer hen «*Ja, bevisheten rundt det. Altså forståelse for hva er klimarisiko, overgangsrisiko. Altså alle disse begrepene, etter hvert som du begynner å jobbe med et felt så smitter det over med den risikovurderingen der*». Informant 5 deler samme oppfatning av hvordan klimarisikoen blir og vil behandlet i fremtiden med informant 1, «*Vi gjør ikke noe særlig på det. Ikke på rene revisjonsoppdrag. Der de skriver noe om dette i årsberetningen, men årsberetningen for oss er type øvrig informasjon som vi leser gjennom for å si at det gir mening. Så vi går ikke inn og reviderer dette*». Informanten tenker ikke at revisjonsteamet vil bli påvirket av implementeringen av CSRD i vurderingen av klimarisiko, på grunnlag av deres organisering i selskapet, «*Ja på den måte at når CSRD kommer så er det krav om attestasjon. Så absolutt. Men for revisjonsteamet alene så går det på andre ting også, så er det vår avdeling i ESG som ser på dette*».

Informant 2 meddeler følgende «*Vi gjør en risikovurdering knyttet til klima. Som inneholder 8 punkter som må svares ut, hvis det da er noen punkter som tilsier at det skal følges opp videre i revisjonen. For å krysse ut den listen skal det naturligvis være etter lovene selskapet har satt, om hvordan de følger opp klimarisiko, og hvor viktig de ser klimarisiko. Det er der vi er, naturligvis viss det er vesentlig for en virksomhet så vil vi jo naturligvis ta stilling til det i forbindelse med vurderinger av verdier og sånne ting*». På spørsmål om denne vurderingen vil påvirkes av CSRD svarer hen «*Ja det tror jeg egentlig. Det går på det med konsistens mellom årsberetning og regnskap. Det vil jo komme ganske mye ny informasjon i arbeidet med å rapportere med bærekraft og denne informasjonen kan det godt hende man ikke har tenkt på før, at den ikke har vært en del av års-rapporteringen i det hele tatt*». Dette er også forhold som nevnes av informant 4, likevel tror ikke hen at CSRD vil ha noen direkte påvirkning på regnskapet. Hen viser til en undersøkelse utført av finanstillsynet på nettopp dette «*Tilsynet har noen vurderinger rundt det, det som kommer frem der er at klimarisiko i stor grad er kvalitativt behandlet og ikke kvantitativt. Og ofte utenfor regnskapet*».

Informant 3 forteller at i deres tilfelle vil vurderingen av klimarisiko komme an på type kunde. «*Det kommer an på type kunde og om vi skal på en måte gi en bekreftelse på TCFD eller om det bare er generelt i revisjonen. Sånn generelt i revisjonen, med mindre det på en måte er veldig utsatt klimarisiko på kunde, fordi vi har på en måte noen kunder som, der det er antatt større klimarisiko, som er bestemt av fagavdelingen ... Men på mer vanlige kunder*

som vi ikke ser er så påvirket av klima, da gjør vi kanskje ikke så mye egentlig. Om de ikke har noen attestasjon heller. Jeg skriver bare et memo på større kunder om klima, sånn generelt memo». På spørsmål om hvordan CSRD vil påvirke denne vurderingen mener informanten følgende «Det vil jo på en måte, viss du reviderer begge så vil jo på en måte.. forståelsen fra CSRD, revisjon av bærekraft-informasjon kanskje også påvirke vurderingen av den finansielle risikoen da. Man har mer kunnskap».



Figur 8 Vurdering av klimarisiko

Kapittel 7 – Diskusjon

I dette kapittelet skal vi diskutere funnene fra dybdeintervjuene mot teorien i kapittel 2, 3 og 4. Denne diskusjonen skal gi grunnlag for å kunne belyse og gi en konklusjon på oppgavens problemstilling.

Forskningsspørsmål 1: Påvirkning på revisor og revisjonsselskaper

CSRD rammeverket innføres på bakgrunn av European Green deal, hvor formålet er at store selskaper skal publisere pålitelig og sammenlignbar bærekraftsinformasjon slik at investorer og andre interessenter får tilgang til den informasjonen de trenger for å kunne fatte riktig beslutning. For å skape tillit til informasjonen som gis av selskapene skal informasjonen attesteres. Said et al. (2009) sin forskning viser at en uavhengig funksjon bedrer omfanget av bærekraftsrapporten, dette underbygges av Braam et al. (2016) sin forskning som viser at obligatoriske krav til bærekraftsrapporten vil øke effektiviteten i markedet. Attestasjonen kan bli gitt av valgt revisor, men det kan også tillates at andre uavhengige tredjeparter kan attestere på informasjonen. Hvordan dette vil utspilles i Norge er ikke klart enda. Revisorer har blitt gitt rollen å attestere på CSRD regelverket på grunnlag av at de allerede verifiserer den finansielle informasjonen til selskapet. Dette vil gi trygghet og bidra til å sikre sammenheng mellom den finansielle informasjonen og bærekraftsinformasjonen. Funnene fra dybdeintervjuene viser at 60% av revisorene selv forventer at bærekraft vil gi revisor en ny og mer aktuell rolle ved at bærekraft vil bli en del av rollen deres som samfunnets tillitsperson. To av informantene trekker frem at grønnvasking vil bli regnskapsmanipulasjon, når revisor nå får i oppgave å validere bærekraftsinformasjonen vil de kunne være med på å forhindre grønnvasking. Dette poenget sammenfaller med Dutta (2020) sin forskning på at attestasjon vil kunne øke tillit og troverdigheten til bærekraftsinformasjonen som rapporteres.

Green og Li (2011) sin forskning har vist at det er et gap mellom hva interessenter forventer av attestasjonen på bærekraftsinformasjonen. Dette gapet kan ses i sammenheng med at det per i dag er minstekravene i 3-3c, som regulerer hva selskaper er pålagt til å rapportere på, i tillegg til at attestasjon av bærekraft over minstekravene i 3-3 c. stort sett blir gjort etter ISA 3000. Beskrivelsen av dette problemet sammenfaller med generell agentteori og det typiske agentproblemet. Ved ulike forventninger mellom interessentene (prinsipal) og ledelse (agent) vil det skapes asymmetri i informasjonen mellom partene. I prosessen med å minske asymmetrien kan attestasjon være et godt hjelpemiddel, Ruhnke og Gabriel (2013) finner i sin forskning at attestasjon fra en ekstern tredjepart vil kunne bidra ytterligere i reduksjon av

asymmetrien mellom agent og prinsipal. Funn fra dybdeintervju belyser dette gapet ved to motstridende uttalelser fra revisorer. En revisor mener at det må gjøres langt mer fra revisor sin side på attestering av bærekraftsinformasjon enn det i dag gjøres med moderat sikkerhet fordi interessentene legger mer i denne sikkerheten enn det revisor gjør. Mens en annen revisor uttaler at så lenge attestasjoner gis med moderat sikkerhet så vil det ikke svekke tilliten til revisor siden den gis på en slik måte at revisor holder sin «rygg fri». Bedre reguleringer slik som CSRD og den nye ISA 5000 standarden kan i hjelpe å tette dette gapet mellom forventinger fra interessentene og hva revisor selv mener er godt nok, dette er også nevnt i CSRD direktivet som en av grunnene til at CSRD innføres.

Innføring av CSRD regelverket vil trolig føre bærekraftsrapportering fra å være diffust og regulert etter minstekrav i lov, til klare retningslinjer og informasjonskrav som gjør rapportene mer sammenlignbare. Det er i stor grad lagt opp til den samme metodikken som i en lovfestet revisjon, dette stemmer overens med funn fra en informant som sier at det vil bli mer av det samme, men mer komplekst.

Hovedvekten av informantene i undersøkelsen attesterer på bærekraftsinformasjon i dag, disse informantene uttaler at i saker der det skal attesteres med høy grad av sikkerhet vil revisor bli tildelt flere tilleggsoppgaver, i tillegg vil det bli gjort flere stikkprøver grunnet at revisor i større grad må stå for det de attesterer på. Dette underbygges av revisorloven som sier at revisor er ansvarlig for å innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis som grunnlag for sin uttalelse i revisjonsberetningen ved lovfestet revisjon. Funn i dybdeintervjuene viser at alle revisorene forventer at dette vil føre til en høyere tidsbruk om det er valgt revisor som skal attestere på bærekraftsinformasjonen. Tre av informantene snakker om en fordobling av tid, ved at attestasjon av bærekraftsinformasjon vil kreve like mye tid som en lovfestet revisjon.

Tidsbruken i den lovfestede revisjonen uavhengig om det skal attesteres på bærekraft har vi funn fra to revisorer som sier at det vil påvirke tidsbruken her, men at det er vanskelig å si hvor mye. CSRD rammeverket sier at bærekraftsrapporten skal publiseres som en del av selskapet sin årsrapport, revisor er etter dagens lovverk pliktig til å uttale seg om denne årsberetningen er konsistent med den finansielle informasjonen i årsregnskapet. Funn viser at en revisor mener at bærekraft blir tatt mer og mer hensyn til i revisjonen i dag og at det kan føre til at CSRD vil øke tidsbruken i revisjonen, men ikke vesentlig mye. Dette utsagnet stemmer overens med at revisor er pliktig til å vurdere risikoen i revisjonen og klimarisiko er noe som skal vurderes. Utsagnet stemmer derimot ikke overens med funnene fra

Finanstilsynet, som avdekket store mangler rundt vurdering av klimarisiko. Dette vil bli videre diskutert i et eget delkapittel om klimarisiko.

En sentral endring mellom dagens krav til rapportering etter 3-3.c og CSRD er dobbel vesentlighetsprinsippet og verdikjedeprinsippet. Funn i forskningen viser at revisorene forventer at dette vil gjøre attestering av bærekraftsinformasjonen tidkrevende. Her er alle informantene enige om en drastisk økning i tidsbruken ved lovfestet revisjon, likevel viser ett funn at det ikke nødvendigvis er revisjonsteamet som blir belastet. Funn fra undersøkelsen peker på at revisorene ser måleproblemer som en utfordring og noe som kan være tidkrevende, her trekkes rapportering på klimagass i ESRS-en frem som noe en informant ser på som spesielt utfordrende og tidkrevende. Den generelle oppfatningen samtlige informanter besitter er at det er mange nye rapporteringskrav som må utfylles. Problemene som vil medfølge i lys av nye krav er at revisor må ha mye større forståelse for hele virksomheten, i tillegg er det foreløpig ikke noen gode systemer som kan samle gode data på mange av de nye rapporteringskravene. Revisorene ser datakvalitet som den største utfordringen når det kommer til å attestere på bærekraftsinformasjon i henhold til CSRD. Dette sammenfaller med forskning på området som beskriver dette som et stort problem i forhold til bærekraftsrapportering (Bratsberg, 2022). Når CSRD etter hvert krever attestering med høy grad av sikkerhet, vil det stille krav hensiktsmessig innhenting av revisjonsbevis. En informant kommenterer at det ikke er sikkert at datakvaliteten er for dårlig i dag, men at hen stiller seg kritisk til at man klarer å hente inn data som er til å stole på og etter forskriftene. Utfordringer med å sette vesentlighetsgrenser på kvantitativ data trekkes også frem som en utfordring. Dette sammenfaller med O'Dwyer (2011) sin forskning som hevder at revisor sin arbeidsmetodikk og tankegang kan være utfordrende å overføre til behandling av data på bærekraft som i stor grad er kvalitativ. I finansiell revisjon har revisjonsbransjen over en lang periode kunnet utvikle gode ERP-systemer som sikrer gode kilder til informasjonen som bekreftes. Ved bærekraftsrapportering er vi fortsatt i en begynnelsesfase, hvor ulike måter må testes ut for å se hvilken måte som fungerer best. Dette er en problemstilling det blir spennende å se utviklingen på, utover datainnsamling og datakvalitet blir det også spennende å se hvordan de ulike revisjonsselskapene velger å organisere seg i jobben med bærekraftsrapportering.

CSRD rammeverket stiller krav til at revisjonsselskapet skal ha tilstrekkelig kunnskap og kapasitet til å ta på seg attestasjons oppdrag på bedriftsinformasjon. Attestasjonen skal også ha en oppdrags ansvarligrevisor som har den tilstrekkelige kompetansen og kapasiteten til å

ta på seg oppdraget. Vi har spurt informantene om de tror at dette vil medføre en endring i organiseringen i revisjonsselskapene. Funnene i undersøkelsen har avdekket at det er en forventning om en økt tidsbruk og nye oppgaver som falle på revisor. 60% av revisorene i undersøkelsen tror at det kommer til å bli en endring, men at de ikke er klart hvordan dette blir enda. Diskusjonen i disse selskapene går på hvordan de skal organisere kunnskapen sin, om det skal være kompetanse på alle team eller om de skal ha kompetansen i en egen enhet. En av revisorene peker på at det kan være noen mellomløsninger på organiseringen nå i startfasen slik at selskapene oppfyller kravene om kompetanse og kapasitet på kort sikt. Revisoren uttaler at det er mulig det vil være likhetstrekk mellom implementeringsprosessene av IT og bærekraftsrevisjon, likevel beskriver funnet videre at revisjonsteamene vil oppnå den nødvendige informasjonen innad i teamet. Dette vil være et tidsspørsmål og et spørsmål en ikke kan gi noe fasit svar på. En av revisorene tror at dette ikke vil medføre en endring, men vil bli en horisontal utvidelse, med flere folk i revisjonen, dette utsagnet kan underbygges med at det i rammeverket stiller mange av de samme kravene til revisor som de kjenner til fra lovfestet revisjon og at det skal være konsistens mellom årsberetning og finansiell informasjon.

Et selskap har valgt å endre organiseringen sin, ved at de har en egen avdeling innen revisjon som er spesialister på attestering av bærekraft. Denne organiseringen er valgt for å sikre at de har både kapasitet og kompetanse for å være klare når CSRD blir innført, de har sett at det ikke er kapasitet blant revisorene til å tilegne seg nok kunnskap og til å attestere. Selskapet legger opp til å ha et tett samarbeid på utveksling av kundeinformasjon mellom avdelingene. Dette kan øke kvaliteten i attestasjonen på bærekraftsinformasjonen (Ruiz-Barbadillo & Martínez-Ferrero, 2020). Det er allikevel viktig at det iverksettes tiltak for å sikre kravet til konsistens mellom bærekraftsinformasjonen og de finansielle tallene. Revisorforeningen uttaler at bærekraft påvirker klimarisiko og derfor sentralt i flere av vurderingene gjør i finansiell revisjon.

Revisor vil bli en av flere mulige uavhengige parter som skal kunne attestere bærekraftsrapporter. Funnene beskrevet i kapittel 6.2 viser at er det manglende kunnskap blant revisjonsselskapene som må tilegnes for å være i posisjon til å gjøre den jobben CSRD krever i fremtiden. Bærekraftsattestasjonen som medfølger CSRD vil for de aller fleste kreve ytterligere for de som allerede har attestert på bærekraft i noen grad, mens det for noen vil være noe helt nytt. Det blir derfor viktig at forberedelsene mot fremtidig attestasjon er gode. Blant informantene i denne studien er holdningene ganske like. Flere informanter mener at

deres selskaper har mye fokus på arbeidet rundt forberedelse i dag og de tror at når den tid kommer at de skal begynner med selve attestasjonen, vil de være klare. Dette er bekreftende ovenfor finanstillsynets temarapport, som viser at det brukes mye ressurser på etterutdanning innenfor bærekraft. Alle informantene i denne studien er deltakende på Bærekraftsakademiet i ulik grad, samtidig ønsker samtlige at alle ansatte i deres selskaper skal gjennomføre etterutdanningstilbudet som Bærekraftsakademiet tilbyr på et tidspunkt.

Enkelte informanter mener at det vil eksistere ett skille mellom de revisjonsselskapene som allerede har attestert på bærekraft og de revisjonsselskapene som ikke har gjort det.

Virkeområdet for hvem som blir rapporteringspliktige vil bli mye større enn det er i dag.

Regnskapsloven § 3-3c er foreløpig det lovkravet som har regulert rapportering rundt samfunnsansvar og bærekraft her i Norge. Denne paragrafen er treffende for store foretak regulert etter regnskapsloven § 1-5. Revisjonsselskap som ikke har kunder som faller under § 1-5 i regnskapsloven vil heller ha noen særlig erfaring på attestasjon av bærekraftsinformasjon. I henhold til problemstillingen på erfaring eller ikke erfaring, spør studien om det vil være en forskjell mellom store og små revisjonsselskap i henhold til hvem som vil påta seg arbeid med attestasjon av bærekraftsinformasjon. Informantene vil ikke gi noe klart fasitsvar grunnet at en ikke vet hvordan dette vil utvikle seg, men kommenterer at det i begynnelsen vil dreie seg om hvem som har den nødvendige kompetansen, og at denne muligens eksisterer i høyere grad hos dem som allerede har gjort det. I tillegg vil det hos de mindre revisjonsselskapene handle om kapasitet, om en har mulighet til attestasjon eller ikke. En informant kommenterer at dette også vil utspille seg i forberedelsene av kravene etter CSRD. Denne uttalelsen underbygges delvis av CSRD direktivet som sier at det kan føre til en ytterligere konsolidering i revisjonsbransjen om det kun er revisor som får tilgang til å attestere. Dette kan svekke konkurransen i markedet og føre til økte revisjonshonorar og honorar på attestering, og svekke revisor sin uavhengighet.

Forskningsspørsmål 2: Kunnskap

Bærekraftsrapporteringen som kreves fra CSRD og ESRS vil kreve en rapportering på et dypere nivå enn tidligere. Som følge av dette vil det kreves ett større kunnskapsnivå fra både virksomhetene og den eksterne tredje part som skal attestere informasjonen.

Ut ifra generell revisjonsteori har revisor rollen som allmenhetens tillitsperson, i det ligger det et ansvar om å hele tiden holde seg oppdatert på nye lovkrav som kommer.

Kunnskapsgapet som nå må lukkes av store deler av revisjonsbransjen er noe av det som

medfølger dette ansvaret. Det vil foreligge en forventning blant rapporteringspliktige virksomheter, at revisor i tillegg til å gjennomføre revisjon også skal være en rådgivende ressurs. For å kunne leve opp til forventningene må bransjen utdanne en helt ny generasjon revisorer og passe på at eksisterende revisorer opparbeider seg den nødvendige kunnskapen.

Revisorer har blitt kritisert for manglende kunnskap i studien til Borial et al (2020) og Sethi et al (2017) hevder i sin studie at revisor ikke bør attestere på bærekraftsinformasjon og at det er noe andre mer kompetente yrkesgrupper burde gjøre. Mens studien til Martinez-Ferro et al (2018) hevder at kvaliteten i attestasjonen av bærekraftsinformasjonen har høyere kvalitet når det er et revisjonsselskap som attesterer. Dette åpner opp for en diskusjon om revisor har nok kunnskap til å kunne attestere på bærekraft som krever komplekse ferdigheter, og om revisor er den rette personen for jobben. På en side vil revisor som nevnt ha mer erfaring rundt attestering enn en som aldri har gjort det før, på bakgrunn av revisjon med finansiell informasjon. På en annen side vil det kreve mye fra dagens revisor å skulle bli god på attestering på et helt nytt fagfelt, arbeid som vil bli tidkrevende og dyrt for kundene. Et viktig faktum som bør nevnes i denne diskusjonen er det faktum at bærekraftsrapporten skal publiseres sammen med årsrapporten. Det vil i den sammenheng kreve et visst samspill mellom disse rapportene, som igjen vil kreve en forståelse for det finansielle aspektene til kundene. I jobben med å forstå dette samspillet er det sannsynlig at det kreves et visst samarbeid mellom fagperson og revisor for å ende opp med et godt slutt resultat. Videre påpeker O'Dwyer (2011) i sin studie at fagpersoner også opplever usikkerhet når det kommer til uavhengighet i skille mellom rådgivning og attestering, som naturligvis stammer fra lite erfaring på området. Hvordan samspillet mellom ekspertene og dagens revisorer blir er vanskelig å svare på, men det er trygt å si at de har noe å lære av hverandre samt at et godt samarbeid vil kreves.

Funn fra studien viser at revisjonsbransjen har litt ulike holdninger rundt nåværende kunnskapsnivå, enkelte mener at de på nåværende tidspunkt har tilstrekkelig med kunnskap i henhold til sikkerhetsnivået som kreves ved første attestasjoner. Andre mener at hen ikke ville ha attestert på bærekraftsrapporter i dag, men at det jobbes mot å kunne gjøre det. CSRD-regelverket beskriver at det kan gis to ulike typer attestasjoner, en attestasjon med moderat sikkerhet eller en med betryggende sikkerhet. Ved attestasjon med moderat sikkerhet vil det kreve mindre kontrollhandlinger enn ved en attestasjon med betryggende sikkerhet. Attestasjon med moderat sikkerhet har altså en høyere risiko for vesentlig feilinformasjon i forhold til attestasjon med betryggende sikkerhet. Dette brukes som noe av argumentasjonen

for hvorfor noen av informantene mener at revisorbransjen har den nødvendige kunnskapen på nåværende tidspunkt. Her kan det stilles spørsmål rundt hvilke signaler revisor sender ut til samfunnet ved slike uttalelser. Vanlig mann på gata har ikke nødvendigvis ett forhold til moderat og betryggende sikkerhet og tenker at så lenge en revisor har signert vil kvaliteten på rapporten være der etter. Det er nettopp disse forholdene CSRD ønsker å få bukt med, ved å gjøre bærekraftsattesteringen som en del av den lovfestede revisjonen for å minske tilfeller av grønnvasking og for å gjøre bærekraftsinformasjonen gyldig med høy grad av sikkerhet.

Andre funn beskriver at kunnskapsnivået på attestering av bærekraftsinformasjonen står og faller på om revisjonsselskapet har erfaring eller ikke. Finanstilsynets temarapport fra 2022 beskriver at det er kun de store revisjonsselskapene som har drevet med attestasjon i på bærekraft med ulik grad av sikkerhet. I tillegg avdekker rapporten at revisors vurdering til å kunne påta seg oppdraget i henhold til kunnskapsnivå har vært svak. Funnt fra denne studien kan verken bekrefte eller avkrefte det utsagnet, på grunnlag av at regelverket ikke er satt i system enda, og kan dermed ikke måle noen resultater på om de har lyktes eller ikke.

Temarapporten avdekker også at revisjonsbransjen i dag bruker mye ressurser på å tilegne seg den nødvendige kunnskapen CSRD krever. Dette blir i stor grad bekreftet ut ifra funn fra studien, da samtlige av informantene kan meddele at de er deltakere på Bærekraftsakademiet, som er et 40-timers etterutdanningstilbud. I tillegg meddeler samtlige informanter at de benytter seg av ekstern eksperthjelp, enkelte informanter har innhentet samarbeidspartnere mens andre allerede har ansatt medarbeidere med annen bakgrunn en økonomi.

Gjennomgående for alle informantene er at de ser utfordringer knyttet til kunnskapshull med E1-E5, her ser samtlige for seg at det vil bli nødvendig å innhente og ansette personer knyttet til kunnskap om klima og miljø.

Studien har ikke direkte fått noen svar på hvordan kommunikasjonen mellom eksperthjelp og revisor er og kommer til å bli i fremtiden. Likevel har enkelte informanter kommentert at de ser for seg noen likheter mellom implementeringsfasen av IT-revisjon og det nye bærekraftsdirektivet når de ble spurt om fremtidig organisering. I henhold til tidligere forskning på samarbeid mellom IT-ekspert og revisor har historien vist oss at utfordringer med kommunikasjonen lett oppstår (Bauer et al., 2019). Ikke nødvendigvis fordi kommunikasjonen er ikke-eksisterende, men fordi forståelsen for andre fagområder er lav. På grunnlag av ISA 620 skal revisor selv med hjelp av ekspert, ha ansvar for god forståelse for informasjonen som blir bekreftet. Dette vil jo også være gjeldende for

bærekraftsrapporteringen, revisor må ha et godt samarbeid med ekspertene og opparbeide seg tilstrekkelig forståelse dersom det ikke åpnes for at andre enn revisor kan attestere bærekraftsinformasjonen. Funn i undersøkelsen viser at revisorene opplever at de ønsker å samle inn mer bevis for å underbygge konklusjonen i attestasjonen enn de som har en annen faglig bakgrunn, dette sammenfaller med O'Dwyer (2011) sin studie på problemer som kan oppstå på grunn av ulik arbeidsmetodikk på innsamling av bevis.

Forskningsspørsmål 3: Uavhengighet

Funn viser at det er store variasjoner i hvor mye rådgivning revisorene gir på CSRD i dag, noen gir dette i stor grad da de opplever mye spørsmål fra kundene, mens andre ikke tilbyr rådgivning til kundene i det hele tatt. CSRD regelverket stiller de samme kravene til uavhengighet ved attestering på bærekraftsinformasjon som revisorene og revisjonsselskapene har i den lovfestede revisjonen. Funn fra revisorene viser at uavhengighet er en problemstilling som revisorene har brukt mye tid på. Det er språk i hvor forsiktige revisorene selv mener at de må være for å kunne komme med råd og veiledning til kundene for å ikke komme i konflikt med uavhengighetsbestemmelsene. Gjennomgående sier likevel revisorene at de må være forsiktige med å ikke komme i konflikt med bestemmelsen i loven om at revisor ikke skal gjøre kontroll av eget arbeid. Et funn viser at revisor ved tidligere lignende problemstillinger som for eksempel åpenhetsloven. I dette tilfellet var revisor muligens var litt for streng på hvor grensen gikk for hva revisor kunne og ikke kunne gjøre. Dette binder sammen resten av funnene som påpeker at revisor sitt samfunnsansvar er å gjøre kundene klar over gjeldende og kommende lovkrav. Revisorloven sier at revisjonsforetak skal vurdere uavhengigheten før de tar på seg et revisjonsoppdrag, Finanstilsynets temarapport påpeker også viktigheten av at revisjonsselskapene vurderer uavhengigheten ved attestasjon etter CSRD. Videre funn viser at revisorene vurderer uavhengighet i hvert enkelt tilfelle på rådgivning og at de i stor grad baserer denne vurderingen på hva de kan rådgi og hjelpe kundene med ved utarbeidelse av den finansielle rapporteringen.

Forskningsspørsmål 4: Klimarisiko

Revisor skal etter ISA 315 identifisere revisjonsrisikoen for å innhente revisjonsbevis som er med på å redusere risikoen for vesentlig feilinformasjon ned på et akseptabelt nivå. Dette blir også regulert i revisorloven § 9-4. Temarapporten til finanstilsynet fra 2022 viser svakheter ved revisors arbeid knyttet til klimarisikoen i den lovfestede revisjonen, noe som blir delvis bekreftet i funnene fra denne studien. To informanter forteller at klimarisikoen kun er et punkt i risikovurderingen med lite tilknyttede handlinger. En annen sier at vurderingen vil

være forskjellig fra kunde til kunde ut ifra hvilket rammeverk de rapporterer etter. Et annet funn sier at risikovurderingen knyttet til klima inneholder 8 punkter som skal svares ut. Her er det likevel tydelig at bevisstheten rundt klimarisiko er på vei opp og noe virksomheten kommer til å måtte ta stilling til i større grad i fremtiden. Klimarisiko er en risiko som vil kunne påvirke sentrale vurderingsområdet som fortsatt drift, nedskrivning av eiendeler, forsvarlig drift og internkontroll.

I henhold til endringer av vurderingen av klimarisikoen etter CSRD finner studien noen interessante funn. Det kommer frem som nevnt ovenfor at bevisstheten vil økes betraktelig, og i den forbindelse vil også forståelsen for hva klimarisiko er øke proporsjonalt. I tillegg mener noen revisorer at dette vil være med på å øke konsistensen mellom årsberetning og regnskap. Det er mye ny informasjon som skal rapporteres på og mange problemstillinger som ikke er tatt høyde for før. Her vil virksomhetene måtte knytte klimarisiko opp mot verdivurderinger som vil påvirke avskrivningsplaner. Likevel kommenteres det at vurderingen av klimarisikoen etter implementering av CSRD ikke nødvendigvis vil påvirke regnskapet direkte i hvert fall ikke med det første. Et annet funn viser at på bakgrunn av hvordan selskapet har organisert bærekraftsattesteringen, at revisjonsteamet i sin vurdering av risiko i den lovfestede revisjonen ikke vil bli særlig påvirket av eventuelle endringer som kommer frem med klimarisiko og CSRD. Ut ifra hvilke områder klimarisikoen vil kunne påvirke i regnskapet med tanke på sentrale vurderingsområder nevnt i slutten av forrige avsnitt vil det bli spennende å se hvor dette ender.

Temarapporten til finanstilsynet avdekket at klimarisikoen i dag i stor grad blir behandlet på et kvalitativt nivå. Dette blir bekreftet i ett funn fra studien hvor ene revisoren kritiserer samspillet mellom øvrige deler av bærekraftsrapporten og regnskapet, som for eksempel å si at virksomheten skal være i netto null og samtidig ikke gjøre noen endringer i avskrivningene. Hen kommenterer at dette vil komme tydeligere frem ved CSRD og at det fremover vil gjøres noe med problemstillingen, men at det ikke vil medføre noe direkte endringer i regnskapet med det første.

Kapittel 8 – Konklusjon

I studien har vi diskutert og analysert hvilke forventinger revisor har til implementeringen av CSRD regelverket. Problemstillingen for oppgaven vil bli besvart gjennom fire forskningsspørsmål, dette har også vært en del av strukturen i funn- og diskusjonskapitelene til oppgaven. Vi har benyttet oss av en kvalitativ metode, og utført 5 halv-strukturerte dybdeintervju med statsautoriserte revisorer samt revisjonsmedarbeidere fra selskapets ESG-team, informantene representerer 4 av de 6 store revisjonsselskapene i Norge. Etter fem dybde-intervju oppnådde studien en god datamengde for videre diskusjon, samt at studiens forskningsspørsmål kunne besvares.

Forskningsspørsmål 1: Vil innføringen av CSRD føre til noen endringer for revisor og revisjonsselskapene som følge av nye krav til bærekraftsrapportering?

Under første forskningsspørsmål har vi organisert spørsmålene etter flere ulike tema. Studien har vist at innføringen av CSRD vil føre til endringer knyttet til revisors rolle, organiseringen innad i selskapet, endring i tidsbruk, utfordringer knyttet til data, i tillegg til at innføringen krever en del forberedelser.

Studien finner at det er ingen tvil om at CSRD vil medføre endringer for revisor og revisjonsselskapene. Bærekraftsrapporteringen CSRD krever kommer som nevnt med økte rapporteringskrav, og har en plan om at attestering med høy grad av sikkerhet vil bli krevd i fremtiden. Ved høyere grad av sikkerhet vil det pådra revisor flere tilleggsoppgaver som følge av flere kontrollhandlinger. Dette vil naturligvis påvirke tidsbruken ved den lovfestede revisjonen. Studien finner ikke noe fasitsvar på hvor mye tidsbruken vil endres, da funnen er litt diffuse. Det begrunnes med det faktum at det eksisterer mye usikkerhet rundt rammeverket, men at det er snakk om en fordobling er mye mulig.

Det som nevnes som en av hovedutfordringene, og som størst grunnlag for den økte tidsbruken er manglende data på diverse rapporterings- og informasjonskrav. Uten data med tilfredsstillende kvalitet må det brukes mye tid på å lage estimater, som i seg selv er tidkrevende. En annen endring i regelverket som vil påvirke tidsbruken er vesentlighetsvurderingen. Med det menes den dobbeltesentligheten, samt verdikjedeprinsippet som krever en mer omfattende og tidkrevende vesentlighetsanalyse.

Som følge av den økte tidsbruken har studien funnet at 20% ikke mener det vil medføre en endring innad i organiseringen, 20% har allerede endret organiseringen, men resterende 60% tror på en endring, men usikker på hvordan dette skal gjøres.

Studien finner at rollen som samfunnets tillitsperson også vil bli påvirket. 20% sier at de nye oppgavene kan føre til svekkelse av tilliten, 20% kommenterer at det vil bli viktig å holde på tilliten, mens resterende 60% sier at rollen som revisor vil bli fornyet. I tråd med det viser studien at alle informantene vi har snakket med jobber for å være godt forberedt til fremtidig bærekraftsrapportering.

Til slutt under endringer ble det funnet at det muligens vil utvikle seg noen forskjeller mellom store og små revisjonsselskap, dette på grunnlag av kapasitet. Om små revisjonsselskap vil ha mulighet til å påta seg oppdrag med bærekraftsrapportering. Dette er noe som må undersøkes ytterligere for å se om det vil bli et skille mellom de små og store på levering av denne tjenesten.

Forskningsspørsmål 2: Har revisor den kunnskap som skal til for å kunne verifisere rapporter etter CSRD?

Samtlige av revisorene som er intervjuet kan fortelle at det kreves innsatts for å kunne attestere bærekraftsrapporten med høy grad av sikkert for vesentlige feil. Holdningen per dags dato er at revisorene har tilstrekkelig med kunnskap til å attestere med den begrensede sikkerheten som kreves i begynnelsen av implementeringen av CSRD, med unntak av en informant som sier at hen ikke ville gjort det.

Diskusjon rundt teamet med informantene avdekket at flere påpeker at dette vil avhenge av om selskapet har erfaring med bærekraftsrapportering eller ikke. Det påpekes for eksempel at GRI har mange fellestrekk med ESRS-ene og at dersom revisor har rapportert på dette tidligere vil være bedre skodd for CSRD enn en revisor som ikke har erfaring rundt dette.

Alle informantene kan også meddele at de er deltakere på Bærekraftsakademiet og at de gjerne skulle deltatt flere ganger grunnet kontinuerlig oppdateringer, men at dette av økonomiske grunner blir vanskelig. Dette bekrefter at revisorbransjen i dag jobber med å holde seg oppdatert på fremtidige rapporterings og informasjonskrav som CSRD vil kreve, grunnet at den nødvendige kunnskapen foreløpig ikke er på plass.

Forskningsspørsmål 3: Gitt at revisor har den rette kompetansen, hvordan stiller revisor seg til uavhengighetskrav når det gjelder å tilby bedriftene rådgivning?

Uavhengighetsreglene revisor forholder seg til, henger høyt på agendaen til enhver tid gjennom en arbeidsdag. Funnene under dette forskningsspørsmålet avdekker at revisor i dag allerede har diskutert denne problemstillingen. Det er noe delte meninger om hvor forsiktig revisor må være for å overholde reglene etter uavhengighet. Likevel er det gjennomgående svaret at revisor må være påpasselig med å ikke skulle sjekke eget arbeid.

Det er også gjennomgående at revisorene mener at rådgivningen på området er en del av deres samfunnsansvar ut mot kundene. Det er mange nye rapporteringskrav som mange kunder ikke har noe erfaring med, på grunnlag av at virkeområdet vil økes kraftig fra kravene etter 3-3c. Nøkkelen i denne problemstillingen omhandler at revisor må vite hva hen kan og ikke kan gjøre, for bedriftene kommer til å trenge hjelp.

Forskningsmål 4: Vil dette føre til endringer i vurdering av risiko i revisjonen, spesielt med tanke på klimarisiko?

Analysen og diskusjonen under vurdering av klimarisiko avdekker at revisor i dag ikke tar særlig hensyn til klimarisiko i vurderingen av risiko i den lovfestede revisjonen. Kun en av informantene meddeler dirkete handlinger knyttet til denne vurderingen. Det kommer frem at bevisstheten rundt dette er på vei opp og at noe av problemet ligger i liten forståelse for hva klimarisiko er og hvordan den skal tas høyde for i en lovfestet revisjon. 20% hensyntar klimarisiko i det hele tatt, 40% hensyntar den i noen grad, mens resterende 40% vurderer klimarisiko.

I henhold til hvordan CSRD vil påvirke vurderingen av klimarisikoen er meningene litt todelt. Ene delen av utvalget mener at regelverket vil være med på å øke forståelsen av den og at når revisor blir tvunget til å ta høyde for flere klimarelaterte problemstillinger vil kunne dra nytte av praksisen man opparbeider seg på området. En annen del mener at den ikke nødvendigvis vil påvirke regnskapet med det første, men at vurderingen etter hvert vil tvinges mer frem grunnet krav til samspill mellom årsberetning, regnskap og bærekraftsrapport.

8.1 Refleksjoner og begrensinger

Det er flere begrensinger i studien som kan ha påvirket resultatet, begrensingene kan i hovedsak knyttes til tid og ressurser. CSRD rammeverket er et stort og omfattende regelverk. På grunn av tidsberegningen i studien er det ikke alt i rammeverket som er undersøkt i

dybden og problemstillingen i oppgaven har blitt spisset inn på hvordan dette påvirker revisor på et overordnet nivå. Studien undersøker for eksempel ikke ESRS-standardene i dybden.

Ved en slik tilnærming er det risiko for at konklusjoner blir trukket på for snevert grunnlag. Standardene som skal benyttes for å attestere i CSRD er ikke klare enda. Når dette kommer, kan det påvirke hvilke oppgaver revisor må gjøre. CSRD rammeverket er som nevnt et helt nytt rammeverk som det finnes lite tidligere forskning på, dette gjør at det er begrenset teori å forankre avhandlingen i.

Verdipapirutvalget sitt forslag til gjennomføring i Norge ble levert 22.05.2023 i NOU 2023: 15, dette forslaget er ikke hensyntatt i oppgaven. Verdipapirutvalget foreslår blant annet at det skal åpnes opp for andre attestasjonstilbydere enn revisor. Det kan tenkes at informasjonen i forslaget hadde påvirket utfallet av svarene til informantene, oppgavens problemstilling og konklusjon om denne informasjonen var kjent.

Valg av informanter diskuteres i kapittel 5. Begrunnelsen for valgene er basert på kompetanse og hvem som har hatt mulighet til å delta, dette har medført en redusering av studiens generalisering. Informantene som ble intervjuet hadde ulikt kompetansenivå og vi har sett i etterkant at noen av informantene manglet nok erfaring innen revisjon for å ha dybdekunnskapen, samt dybdekunnskap om CSRD-regelverket. I tillegg mangler vi representasjon fra to av de fem store selskapene som ville tilført studien verdifulle data, og økt studiens reliabilitet.

Intervjuguiden ble utarbeidet på bakgrunn av forskningsspørsmålene i oppgaven og det teoretiske grunnlaget vi hadde i forkant av gjennomføringen av intervju. Etter gjennomføring av de første intervjuene fikk vi innsikt fra våre informanter som økte vår teoretiske kunnskap. Dette er vanlig når det benyttes induktivt forskningsdesign. Vi valgte derfor å legge til noen oppfølgingsspørsmål under hovedspørsmålene i intervjuguiden. Vi ser at vi kunne ha utbedret intervjuguiden ytterligere for styrke funnene i diskusjon opp mot problemstillingen. Vi valgte å ikke gjøre disse endringene for å kunne ha sammenligningsgrunnlag mellom revisjonsselskapene.

8.2 Videre forskning

Etter gjennomførelse av denne studien har vi flere forslag til videre forskning. Grunnet at CSRD ikke enda er innført er det lite forskning på område og mange problemstillinger som kan undersøkes i fremtiden. Vi har i vår oppgave kun undersøkt de største revisjonsselskapene i Norge, det kunne ha vært spennende å gjøre forskning på om hvordan

mindre revisjonsselskaper forbereder seg og om dette er en tjeneste som også mindre selskaper kommer til å tilby. Vi har i vår forskning kun sett på revisorsiden, det kunne ha vært spennende å intervju selskaper som blir pliktige til å rapportere CSRD for å få et innblikk i hvordan de forbereder seg og hva de synes er bra og utfordrende med regelverket. Her vil det også være muligheter for å undersøke bedriftenes meninger rundt revisors rolle i forberedelsene til CSRD.

Det er fortsatt noen uklare momenter med hvordan dette blir i Norge knyttet til hvem som får rollen til å attestere om det blir valgt revisor eller om det åpnes at andre uavhengige tredjeparter kan attestere. Dette kan gi grunnlag for mange nye problemstillinger ved at det åpnes for andre uavhengige tredjeparter som kan attestere, som gjør at man kan forske på om dette påvirker konsistensen mellom den finansielle- og ikke finansielle informasjonen. Eller om det kun blir valgt revisor som kan gjøre det kan det være spennende å se på hvordan dette påvirker konkurransen i markedet og om det blir en ytterlig konsolidering i bransjen.

Myndighetene har signalisert at CSRD vil være gjeldende i Norge etter samme tidslinje som i EU og at de første skal rapportere fra regnskapsår 2024. Når selskap har begynt å rapportere er det en rekke spennende forskning som kan gjøres på området. Først og fremst å se på om CSRD sitt formål fungerer med å gi bedre og mer pålitelig informasjon om bærekraft slik at interessentene kan fatte riktige beslutninger. Flere av informantene har nevnt grønnvasking og det kan være spennende å se om revisor faktisk vil få en rolle i å forhindre dette og om CSRD påvirker rollen som samfunnets tillitsperson og om revisor satt på dagsorden på ny og mer aktuell rolle. Målet i CSRD-rammeverket er at det skal attesteres med høygrad av sikkerhet på sikt, om det er mulig, det kunne ha vært spennende og undersøkt om dette faktisk er mulig med tanke på at funnene viser at datakvalitet er en stor utfordring og hva som eventuelt må gjøres for å gjøre det mulig å attestere med betryggende sikkerhet.

Litteraturliste

- Abela, M. & Mora, A. (2012). Understanding the consequences of accounting standards in Europe: The role of EFRAG. *Accounting in Europe*, 9(2), 147-170.
- Ali, W., Frynas, J. G. & Mahmood, Z. (2017). Determinants of corporate social responsibility (CSR) disclosure in developed and developing countries: A literature review. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 24(4), 273-294.
- Awodiran, M. A. (2019). Corporate governance and sustainability disclosure: Evidence from listed industrial goods firms in Nigeria. *Journal of Economics, Management and Social Sciences*, 5, 2616-1141.
- Bauer, T. D., Estep, C. & Malsch, B. (2019). One team or two? Investigating relationship quality between auditors and IT specialists: Implications for audit team identity and the audit process. *Contemporary Accounting Research*, 36(4), 2142-2177.
- Baumüller, J. & Sopp, K. (2021). Double materiality and the shift from non-financial to European sustainability reporting: review, outlook and implications. *Journal of Applied Accounting Research*.
- Bell, E., Bell, E., Bryman, A. & Harley, B. (2019). *Business research methods* (Fifth edition. utg.). Oxford University Press.
- Bendickson, J., Muldoon, J., Liguori, E. W. & Davis, P. E. (2016). Agency theory: background and epistemology. *Journal of Management History*, 22(4), 437-449. <https://doi.org/10.1108/JMH-06-2016-0028>
- Birkelund, V. S. (2023, 28.04). CSRD trer i kraft i EU. Hva nå? *Finansbloggen*. <https://blogg.pwc.no/finansbloggen/csrd-i-et-st%C3%B8rre-b%C3%A6rekraftsperspektiv>
- Boiral, O., Heras-Saizarbitoria, I. & Brotherton, M.-C. (2019). Assessing and improving the quality of sustainability reports: The auditors' perspective. *Journal of Business Ethics*, 155, 703-721.
- Boiral, O., Heras-Saizarbitoria, I. & Brotherton, M.-C. (2020). Professionalizing the assurance of sustainability reports: the auditors' perspective. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 33(2), 309-334.
- Botta-Genoulaz, V., Millet, P. A. & Grabot, B. (2005). A survey on the recent research literature on ERP systems. *Computers in Industry*, 56(6), 510-522. <https://doi.org/10.1016/j.compind.2005.02.004>
- Bowen, F. & Aragon-Correa, J. A. (2014). Greenwashing in corporate environmentalism research and practice: The importance of what we say and do. I(Bd. 27, s. 107-112). Sage Publications Sage CA: Los Angeles, CA.
- Bratsberg, S. L. H. (2022). Vi må ha alle med på bærekraftsreisen. *Praktisk økonomi & finans*, 38(3), 235-239. <https://doi.org/10.18261/pof.38.3.3>
- Braam, G. J., de Weerd, L. U., Hauck, M. & Huijbregts, M. A. (2016). Determinants of corporate environmental reporting: The importance of environmental performance and assurance. *Journal of Cleaner Production*, 129, 724-734.
- Cohen, L., Manion, L. & Morrison, K. (2017). Organizing and presenting qualitative data. I *Research methods in education* (s. 657-667). Routledge.
- Cormier, D., Magnan, M. & Van Velthoven, B. (2005). Environmental disclosure quality in large German companies: economic incentives, public pressures or institutional conditions? *European accounting review*, 14(1), 3-39.
- Danskindustri. (u.å). *European Sustainability Reporting Standards - ESRS* [Tabell]. <https://www.danskindustri.dk/vi-radgiver-dig/virksomhedsregler-og-varktojer/regnskab-og-rapportering/rapportering-om-baredygtighed/european-sustainability-reporting-standards---esrs/>

- Dearnley, C. (2005). A reflection on the use of semi-structured interviews. *Nurse researcher*, 13(1).
- Delmas, M. A. & Burbano, V. C. (2011). The drivers of greenwashing. *California management review*, 54(1), 64-87.
- Den norske revisorforening. (2021). *Revisors håndbok 2021* (42. utgave. utg.). Fagbokforlaget.
- DIBkunnskap. (u.å-a). *Bærekraftsrapportering*. Hentet 28.februar 2023 fra <https://app.dib.no/tema/baerekraftsrapportering/%7B3526DA08-6441-4E28-9A91-514C8DB7A8D3%7D?uthev=dobbel%20vesentlighet#e7e0ddf9-4a90-4380-aa7f-9a54abfd131d>
- DIBkunnskap. (u.å-b). *Revisors rolle og oppgaver*. Hentet 16. mars 2023 fra <https://app.dib.no/tema/revisors-rolle-og-oppgaver/%7BCBD37F82-D6D8-4429-B720-709F3809F2B8%7D?uthev=revisor%20i%20samfunnet#db4b91a0-f2e3-4414-be87-f10ecf5fb8e5>
- Directive (EU) 2022/2464. (2022). *DIRECTIVE (EU) 2022/ Of the European Parliament and of the Council of 14 December 2022* <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:32022L2464>
- Directorate-General for Financial Stability, F. S. a. C. M. U. (u.å). *EU taxonomy for sustainable activities* Hentet 03.02 fra https://finance.ec.europa.eu/sustainable-finance/tools-and-standards/eu-taxonomy-sustainable-activities_en
- Dutta, P. (2020). Determinants of voluntary sustainability assurance: the importance of corporate environmental performance. *Social Responsibility Journal*, 16(8), 1403-1414.
- Dyl, E. A. (1988). Corporate Control and Management Compensation: Evidence on the Agency Problem. *Managerial and Decision Economics*, 9(1), 21-25. <http://www.jstor.org/stable/2487689>
- EFRAG. *EFRAG TODAY*. Hentet 19.januar 2023 fra <https://efrag.org/About/Facts>
- EFRAG. (2022a). Due process note – First set of draft ESRS. I. EFRAG. <https://efrag.org/lab6>
- EFRAG. (2022b). ESRS 1 General requirements. I. EFRAG. <https://www.efrag.org/Assets/Download?assetUrl=%2Fsites%2Fwebpublishing%2FsiteAssets%2F06%2520Draft%2520ESRS%25201%2520General%2520requirements%2520November%25202022.pdf>
- EFRAG. (2022c). Explanatory note. I. EFRAG. <https://efrag.org/lab6>
- Eisenhardt, K. M. (1989). Agency Theory: An Assessment and Review. *The Academy of Management Review*, 14(1), 57-74. <https://doi.org/10.2307/258191>
- Ellefsen, H. C. (2020). Bærekraftstandarden TCFD – hva betyr den for regnskapsføreren. <https://www.regnskapnorge.no/faget/artikler/regnskap/tcfd---en-kort-innforing/>
- European Commission. (u.å). *Corporate sustainability reporting*. European Commission Hentet 19.januar 2023 fra https://finance.ec.europa.eu/capital-markets-union-and-financial-markets/company-reporting-and-auditing/company-reporting/corporate-sustainability-reporting_en
- Finansdepartementet. (2023a). *Taksonomien for bærekraftig økonomisk aktivitet*. Finansdepartementet. <https://www.regjeringen.no/no/tema/okonomi-og-budsjett/finansmarkedene/taksonomien-for-baerekraftig-okonomisk-aktivitet/id2924859/?expand=factbox2924970>
- Finansdepartementet. (2023b). *Utredning fra Verdipapirlovutvalget om bærekraftsrapportering* <https://www.regjeringen.no/no/aktuelt/utredning-fra-verdipapirlovutvalget-om-baerekraftsrapportering/id2977768/>

- Finanstilsynet. (2020). *Tema rapport: Kartlegging av foretakenes bærekraftsrapportering* <https://www.finanstilsynet.no/nyhetsarkiv/nyheter/2020/kartlegging-av-noterte-foretaks-barekraftsrapportering/>
- Finanstilsynet. (2022a). *Informasjon om klimarelaterte forhold i årsrapportane*. Hentet 10.februar 2023 fra <https://www.finanstilsynet.no/nyhetsarkiv/nyheter/2022/informasjon-om-klimarelaterte-forhold-i-arsrapportane/>
- Finanstilsynet. (2022b). *Temarapport: Informasjon om klimarelaterte forhold i årsrapportene*. <https://www.finanstilsynet.no/contentassets/bb3c71bd8f414dc19790cbfe67ecbeb7/informasj-on-om-klimarelaterte-forhold-i-arsrapportene.pdf>
- FN-sambandet. (2015). *Figur 1. Bærekraftsmålene* [Illustrasjon]. [FNs brærekraftsmål]. <https://www.fn.no/om-fn/fns-baerekraftsmaal>
- FN-sambandet. (2020, 22.12.2020). *Parisavtalen*. Hentet 27.januar 2023 fra <https://www.fn.no/om-fn/avtaler/miljoe-og-klima/parisavtalen>
- FN-sambandet. (u.å, 19.01.2023). *FNs bærekraftsmål*. Hentet 03.02 fra <https://www.fn.no/om-fn/fns-baerekraftsmaal>
- Forker, J. J. (1992). Corporate governance and disclosure quality. *Accounting and Business research*, 22(86), 111-124.
- Ghauri, P. N., Ghauri, P. N., Grønhaug, K. & Strange, R. (2020). *Research methods in business studies* (Fifth edition. utg.). Cambridge University Press.
- Gibbons, R. (2005). Incentives between firms (and within). *Management science*, 51(1), 2-17.
- Gisev, N., Bell, J. S. & Chen, T. F. (2013). Interrater agreement and interrater reliability: Key concepts, approaches, and applications. *Research in Social and Administrative Pharmacy*, 9(3), 330-338. <https://doi.org/10.1016/j.sapharm.2012.04.004>
- Global Reporting Initiative. (u.å). *How to use the GRI Standards*. Hentet 12.april 2023 fra <https://www.globalreporting.org/how-to-use-the-gri-standards/>
- Green, W. & Li, Q. (2011). Evidence of an expectation gap for greenhouse gas emissions assurance. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 25(1), 146-173.
- Guba, E. G. & Lincoln, Y. S. (1981). *Effective evaluation: Improving the usefulness of evaluation results through responsive and naturalistic approaches*. Jossey-Bass.
- Gulden, B. P. (2015). *Den eksterne revisor* (9. utg. utg.). Gyldendal akademisk.
- Harlem, B. G. (1987). Our common future. *Report of the World Commission on Environment and Development*.
- Hatlevik, S. E. (2021). Det går lovlig fort i klimajussen. *Plan*, (4), 2-7.
- ISA 200. (2009). *ISA 200 Overordnede mål for den uavhengige revisor og gjennomføringen av en revisjon i samsvar med de internasjonale revisjonsstandardene* International Auditing and Assurance Standards Board. <https://www.revisorforeningen.no/globalassets/fag/standarder-og-veiledninger/revisjonsstandardene/pr-09022021-regnskapsar-fra-15122021/isa-200-n-0221-fra-regnskapsar-som-begynner-15.12.21-eller-senere.pdf>
- Jacelon, C. S. & O'Dell, K. K. (2005). Analyzing qualitative data. *Urologic Nursing*, 25(3), 217-220.
- Jensen, L. A. (2021). Vår felles oppgave: Å ivareta den tilliten samfunnet viser oss. *Revisjon og Regnskap*, (1), 4. <https://www.revregn.no/journal/2021/1>
- Jensen, M. C. & Meckling, W. H. (1919). Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. I *Corporate Governance* (s. 77-132). Gower.
- Johannessen, A., Christoffersen, L. & Tufte, P. A. (2011). *Forskningsmetode for økonomisk-administrative fag* (2. utg. utg.). Abstrakt forl.

- Johannessen, A., Christoffersen, L. & Tufte, P. A. (2020). *Forskningsmetode for økonomisk-administrative fag* (4. utgave. utg.). Abstrakt forlag.
- Johannessen, L. E. (2022). Utenfor akademien: mot en utvidet forståelse av «abduktiv analyse» og teoriutvikling. *Norsk sosiologisk tidsskrift*, (2), 1-16.
- Kirkeby, K. O., Akselberg, C.-E. & Riise, S. (2023). Bærekraftsrevisor informerer. *Revisjon & Regnskap*. https://www.revregn.no/journal/2023/3/m-1473/B%C3%A6rekraftsrevisor_informerer
- Koh, H. C. & Woo, E. S. (1998). The expectation gap in auditing. *Managerial auditing journal*, 13(3), 147-154.
- Leseth, A. B. (2014). *Hvordan lese kvalitativ forskning?* Cappelen Damm akademisk.
- Lucarelli, C., Mazzoli, C., Rancan, M. & Severini, S. (2020). Classification of sustainable activities: EU taxonomy and scientific literature. *Sustainability*, 12(16), 6460.
- Marthinsen, K. N. & Skevik, H. (2022, 14.03). Enighet om EUs bærekraftsdirektiv (CSRD). Det betyr mer rapportering for mange selskaper. <https://www.bdo.no/nb-no/bloggen/enighet-om-eus-baerekraftsdirektiv-csrd-det-betyr-mer-rapportering-for-mange-selskaper>
- Martínez-Ferrero, J., García-Sánchez, I. M. & Ruiz-Barbadillo, E. (2018). The quality of sustainability assurance reports: The expertise and experience of assurance providers as determinants. *Business Strategy and the Environment*, 27(8), 1181-1196.
- Mason, J. (2018). *Qualitative researching* (Third edition. utg.). SAGE.
- Mateo-Márquez, A. J., González-González, J. M. & Zamora-Ramírez, C. (2022). An international empirical study of greenwashing and voluntary carbon disclosure. *Journal of Cleaner Production*, 363, 132567.
- Meld. St. 12 (2021–2022). (2022). *Finansmarkedsmeldingen 2022*. Finansdepartementet. <https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/meld.-st.-12-20212022/id2909342/?ch=5#kap5-4>
- Merriam, S. B. (1995). N of I?: Issues of Validity and Reliability in. *PAACE Journal of lifelong learning*, 4, 51-60.
- Moe, M. (2021). *Opptaker til intervju*. Hentet 20.april 2023 fra <https://www.dintranskribent.no/opptaker-til-intervju/>
- NOU 2023:12. (2023,). *Bærekraftsrapportering: Gjennomføring av direktivet om bærekraftsrapportering (CSRD)*. Finansdepartementet.
- O'Dwyer, B. (2011). The case of sustainability assurance: Constructing a new assurance service. *Contemporary Accounting Research*, 28(4), 1230-1266.
- Ortas, E., Gallego-Alvarez, I. & Álvarez Etxeberria, I. (2015). Financial factors influencing the quality of corporate social responsibility and environmental management disclosure: A quantile regression approach. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 22(6), 362-380.
- Pedersen, J. (2021). FN's bærekraftsmål og Norges rolle. *Norsk filosofisk tidsskrift*, 56(2-3), 102-113.
- Perrow, C. (1986). Economic theories of organization. *Theory and Society*, 11-45.
- Prop.66 LS (2020–2021) Endr. verdipapirhandelloven og regnskapsloven mv. (2020). *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://lovdata.no/pro/PROP/forarbeid/prop-66-ls-202021>
- Prop.208 LS (2020–2021) Lov om bærekraftsinformasjon i finanssektoren mv. (2021). *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://lovdata.no/pro/PROP/forarbeid/prop-208-ls-202021>
- PwC. (u.å-a). *Oppbygging* [Oppbygging]. PwC, pwc.no. <https://www.pwc.no/no/pwc-aktuelt/baerekraftsrapportering/eus-baerekraftsdirektiv-csrd.html>
- PwC. (u.å-b). *Standarder for bærekraftsrapportering*. Hentet 28.februar 2023 fra <https://www.pwc.no/no/pwc-aktuelt/baerekraftsrapportering/standarder-for-baerekraftsrapportering.html>
- PwC. (u.å-c). *Tidslinje på hvem som blir rapporteringspliktige* [tidslinje]. PwC, pwc.no. <https://www.pwc.no/no/pwc-aktuelt/baerekraftsrapportering/eus-baerekraftsdirektiv-csrd.html>
- Regjeringen. (2021). *Slik blir EØS-regelverk til*. Hentet 06.februar 2023 fra <https://www.regjeringen.no/no/tema/europapolitikk/eos1/eos-regelverk/id686837/>
- Regjeringen. (u.å). *EØS Det europeiske økonomiske samarbeidsområde*, . Hentet 06.februar 2023 fra <https://www.regjeringen.no/no/tema/europapolitikk/eos1/id115261/>
- Regnskapsloven. (1998). *Lov om årsregnskap m.v. (regnskapsloven)* Finansdepartementet. <https://lovdata.no/pro/NL/lov/1998-07-17-56>
- Revisorforeningen. (2023a). *Lovforslag: Nye lovregler om bærekraftsrapportering*. Hentet 29.mai 2023 fra <https://www.revisorforeningen.no/fag/nyheter/lovforslag-nye-lovregler-baerekraftsrapportering/>
- Revisorforeningen. (2023b). *Nye regler om bærekraftsrapportering (CSRD) innføres fra 2024*. Hentet 19. februar 2023 fra <https://www.revisorforeningen.no/fag/nyheter/nye-regler-om-baerekraftsrapportering-fra-2024/>
- Revisorforeningen. (u.å-a). *Akademiet for bærekraftsrapportering- kull 2*. Hentet 07. februar 2023 fra <https://www.revisorforeningen.no/kurs/kursliste/akademiet-for-baerekraftsrapportering---kull-22/>
- Revisorforeningen. (u.å-b). *Bærekraft for revisor- kunnskapsportalen*. Hentet 21. februar 2023 fra <https://www.revisorforeningen.no/fag/baekraft/baekraft-for-revisor---kunnskapsportalen/baekraft-for-revisor/>
- Revisorforeningen. (u.å-c). *Internasjonalt samarbeid*. Hentet 09. februar 2023 fra <https://www.revisorforeningen.no/om-oss/om-revisorforeningen/internasjonalt-samarbeid/>
- Revisorforeningen. (u.å-d). *Om Revisorforeningen*. Hentet 09. februar 2023 fra <https://www.revisorforeningen.no/om-oss/om-revisorforeningen/>
- Revisorforeningen. (u.å-e). *Rammeverk for bærekraftsrapportering*. Hentet 12. april 2023 fra <https://www.revisorforeningen.no/fag/baekraft/baekraft-for-revisor---kunnskapsportalen/baekraftsrapportering/rammeverk-for-baekraftsrapportering/>
- Revisorloven. (2020). *lov om revisjon og revisorer (revisorloven)* Finansdepartementet. <https://lovdata.no/pro/NL/lov/2020-11-20-128>
- Ruhnke, K. & Gabriel, A. (2013). Determinants of voluntary assurance on sustainability reports: an empirical analysis. *Journal of Business Economics*, 83(9), 1063-1091. <https://doi.org/10.1007/s11573-013-0686-0>
- Ruiz-Barbadillo, E. & Martínez-Ferrero, J. (2020). Empirical analysis of the effect of the joint provision of audit and sustainability assurance services on assurance quality. *Journal of Cleaner Production*, 266, 121943.
- Sachs, J., Lafortune, G., Kroll, C., Fuller, G. & Woelm, F. (2022). From crisis to sustainable development: The SDGs as roadmap to 2030 and beyond. *Sustainable Development Report*.

- Said, R., Zainuddin, Y. H. & Haron, H. (2009). The relationship between corporate social responsibility disclosure and corporate governance characteristics in Malaysian public listed companies. *Social Responsibility Journal*.
- Schütze, F., Stede, J., Blauert, M. & Erdmann, K. (2020). EU taxonomy increasing transparency of sustainable investments. *DIW Weekly Report*, 10(51), 485-492.
- Sethi, S. P., Martell, T. F. & Demir, M. (2017). Enhancing the role and effectiveness of corporate social responsibility (CSR) reports: The missing element of content verification and integrity assurance. *Journal of Business Ethics*, 144, 59-82.
- Shapiro, S. P. (2005). Agency theory. *Annu. Rev. Sociol.*, 31, 263-284.
- Sikt. (u.å-a). *Hva er en personopplysning?* Hentet 08. mars 2023 fra <https://www.sikt.no/hva-er-personopplysninger>
- Sikt. (u.å-b). *Vanlige behandlingsgrunnlag i forskning*. Hentet 08. mars 2023 fra <https://www.sikt.no/samtykke-og-andre-behandlingsgrunnlag>
- Silkoset, R., Gripsrud, G. & Olsson, U. H. (2021). *Metode, dataanalyse og innsikt* (4. utgave. utg.). Cappelen Damm akademisk.
- Silverman, D. (2006). *Interpreting qualitative data : methods for analyzing talk, text and interaction* (3rd. utg.). SAGE.
- Silverman, D. (2017). *Doing qualitative research* (Fifth edition. utg.). SAGE.
- Sofaer, S. (1999). Qualitative methods: what are they and why use them? *Health services research*, 34(5 Pt 2), 1101.
- Stenvold, T. & Degerstrøm, M. (2020). *Revisjonshandlinger i praksis*. I. Bergen: Fagbokforlaget.
- Sverdrup, B. (2020). Revisors rolle i omstilling til lavutslippssamfunnet. *Revisjon og regnskap*. https://www.revregn.no/journal/2020/4/revisjon-4-2020-a-1088/Revisors_rolle_i_omstilling_til_lavutslippssamfunnet
- TNFD. (u.å). *Introduction to the Framework*. TNFD. Hentet 13. april 2023 fra <https://framework.tnfd.global/introduction-to-the-framework/executive-summary/v04-beta-release/>
- Townsend, M. (2020). Review of the Non-Financial Reporting Directive: towards an EU-wide ESG reporting standard. Hentet 13. desember 2022 fra <https://www.allenoverly.com/en-gb/global/news-and-insights/publications/review-of-the-non-financial-reporting-directive>
- UNFCCC. (2015). Paris agreement. Report of the Conference of the Parties to the United Nations Framework Convention on Climate Change (21st Session, 2015: Paris). Retrieved December,
- Whitehead, J. (2017). Prioritizing sustainability indicators: Using materiality analysis to guide sustainability assessment and strategy. *Business Strategy and the Environment*, 26(3), 399-412.
- Åpenhetsloven. (2021). *Lov om virksomheters åpenhet og arbeid med grunnleggende menneskerettigheter og anstendige arbeidsforhold (LOV-2021-06-18-99)*. <https://lovdata.no/dokument/NL/lov/2021-06-18-99>
- Aasen Lundberg, A. K., Vangelsten, B. V., Bardal, K. G., Reinart, M. B., Bjørkan, M. & Richardson, T. K. (2020). *Strekk i laget*. En kartlegging av hvordan FNs bærekraftsmål implementeres i regional og kommunal planlegging.

Vedlegg 1: Intervjuguide

Generelt:

1. Kan du fortelle litt om deg selv, hvilken stilling har du og hvor lenge har du jobbet som revisor?
2. Har du kjennskap til CSRD-regelverket?
 - a. Er det noe du synes er problematisk eller utfordrende med regelverket.

Forskningsspørsmål 1:

3. Har du noen tanker om hvilke konsekvenser CSRD vil få for revisor sine arbeidsoppgaver?
 - a. Hva er vanskelig når det gjelder data kvalitet? (Hvor skal selskapene få dataene sine ifra, hvor sikre tror man at de er osv)
4. Har du noen tanker om dette vil endre tidsbruken i en lovfestet revisjon?
 - a. Blir prosessen mer vanskelig, må revisor regne med å snakke med flere ulike personer i selskapet, fordi den som har gjort bærekraftsrapporten sitter et annet sted i organisasjonen enn det personene de snakker med nå gjør.
5. Tror du CSRD vil medføre en endring i organiseringen i revisjonsselskaper?

Hvis ja: Hvordan vil det endre seg?

6. Hvordan forbereder selskapet du jobber i på at CSRD regelverket?
 - a. opplever du at dere er godt forberedt?
7. Har du noen tanker om CSRD vil påvirke revisor sin rolle som samfunnets tillitsperson?

Forskningsspørsmål 2:

8. Opplever du at revisorene har tilstrekkelig kunnskap i dag til å kunne attestere etter CSRD?

Hvis nei:

9. Hvilken kunnskap mangler revisor?
10. Har du noen tanker om hvordan revisorene skal få denne kunnskapen? Hvordan jobber din bedrift med å øke kunnskapen?
11. Tror du det blir nødvendig å hente inn eksperter innen andre fagfelter i teamet ved attestering etter CSRD?
12. Deltar dere i Bærekraftsakademiet? Hvorfor?

Forskningsspørsmål 3:

13. Har du noen tanker rundt revisorrollen og uavhengighet på rådgivning for å forbedre revisjonskundene på CSRD?

14. I hvilken grad driver dere med rådgivning til revisjonskundene om CSRD?

15. Er det kunden selv eller dere som tar initiativ til rådgivningen?

16. Ser du noen utfordringer med rådgivning på CSRD og uavhengighet?

Forskningsspørsmål 4:

17. Hvordan behandler dere klimarisiko i revisjonen i dag?

18. Tror du CSRD vil endre revisor sin vurdering av klimarisiko ved identifisering av risiko i den lovfestede revisjonen? Hvordan?

19. Er det noe mer du ønsker å tilføye?

Vedlegg 2: Refleksjonsnotat Silje Karin Olufsen Myklebust

Denne masteroppgaven i regnskap og revisjon undersøker hvilke tanker og forventninger revisorer har til hvordan det kommende CSRD regelverket vil påvirke revisor sin rolle og jobb. I forbindelse med masteroppgaven skal det utarbeides et refleksjonsnotat som knytter oppgaven opp mot begrepet internasjonalisering. Internasjonalisering er et av Handelshøyskolen ved Universitetet i Agder sine nøkkelbegreper, sammen med ansvar og innovasjon (Universitetet i Agder, u.å). I dette refleksjonsnotatet skal jeg diskutere masteroppgaven i forbindelse med temaet internasjonalisering. Dette refleksjonsnotatet starter med en oppsummering av masteroppgaven. Før jeg videre diskutere oppgavens bakgrunn og tema, forskningsspørsmål, funn og konklusjoner knyttet til begrepet internasjonalisering.

Sammendrag av masteroppgaven

Masteroppgaven handler om nye krav til bærekraftsrapportering ved innføring av CSRD rammeverket og hvordan dette påvirker revisorrollen. CSRD står for Corporate sustainability reporting directive, og ble innført av EU i slutten av 2022. Bakgrunnen for å innføre CSRD regelverket er The European Green Deal som er EU sin nye vekst strategi, denne strategien sitt formål er å gjøre EU til en moderne, resurseffektiv og konkurransedyktig økonomi med mål om å ha null utslipp av klimagasser innen 2050. Denne strategien skal bidra til å bygge en økonomi som styrker EU sin sosiale markedøkonomi, at økonomien er klar for fremtiden, gir stabilitet, arbeidsplasser, vekst og bærekraftige investeringer (Directive (EU) 2022/2464, 2022, .1). For å nå målene i Green deal, er det laget en handlingsplan. Målet i denne handlingsplanen er å reorientere kapitalstrømmer mot bærekraftige investeringer, for å kunne nå disse målene trengs det sammenlignbar og pålitelig informasjon om bærekraft (Directive (EU) 2022/2464, 2022, .2). CSRD regelverket krever at denne bærekraftsinformasjonen skal attesteres av en uavhengig tredjepart, revisor har fått denne rollen, men de ulike medlemslandene kan selv åpne for at andre uavhengige tredjeparter også kan attestere (Directive (EU) 2022/2464, 2022, 60).

Problemstillingen i masteroppgaven er «Hvilke tanker og oppfatninger har revisorene om utviklingen av revisorrollen i henhold til fremtidig bærekraftsrapportering som kommer frem med CSRD?». Hovedproblemstillingen er undersøkt med fire forskningsspørsmål som er knyttet til revisor rollen og oppgaver, kunnskapen til revisor, uavhengighet og revisor sin

vurdering av klimarisiko. Funnene i oppgaven viser at det jobbes hardt i revisjonsbransjen på å forberede seg til CSRD. Revisorene som vi har intervjuet i oppgaven føler seg relativt klare på det som kommer, samtidig som de mener at de må legge ned en betydelig innsats for å bli klare til 1.1. Mye av diskusjonen hos revisorene vi har snakket med, er rundt hvordan de skal organisere kunnskapen på CSRD i selskapet for å sikre at de har nok kompetanse og kapasitet til å kunne attestere på bærekraftsinformasjonen etter CSRD regelverket. Hovedvekten av informantene forventer at CSRD regelverket vil få en positiv effekt på revisor sin rolle som samfunnets tillitsperson, ved at de vil få en fornyet og mer moderne rolle. Revisor har tidligere blitt kritisert for å ha manglende kunnskap om emnet (Boiral et al., 2020), informantene selv mener at de revisorene som allerede har jobbet med attestering av bærekraftsinformasjon har tilstrekkelig kunnskap til å kunne attestere etter CSRD, med noe behov for bistand av eksperter. Revisorene er ikke bekymret for at uavhengigheten deres skal bli truet, da dette er en kjent problemstilling som de jobber mye med i revisjonen i dag.

Internasjonale trender

Sentralt for denne masteroppgaven er bærekraft. Bærekraft ble definert av Brutland-kommisjonen i 1987 som «*Meeting the needs of the present without compromising the ability of future generations meeting their own needs*» (Harlem, 1987). Bærekraft er et tema som er i vinden og som det er et stort fokus på i hele verden. Sentralt innen bærekraft er FN sine bærekraftsmål, som er utarbeidet for at verden skal jobbe sammen i en felles dugnad for å utrydde fattigdom, bekjempelse av ulikhet og stoppe klimaendringene innen 2030 (FN-sambandet, 2015). Et annet sentralt tema innen bærekraft er the European Green deal, som er EU sin nye vekst strategi som skal gjøre EU til en moderne, ressurseffektiv og konkurransedyktig økonomi, med mål om null netto utslipp innen 2050 (Directive (EU) 2022/2464, 2022, 1.) For å nå dette målet har EU innført CSRD slik at interessenter og investorer får sammenlignbar og pålitelig informasjon om bærekraft, slik at man kan reorientere kapitalstrømmer til bærekraften investeringer (Directive (EU) 2022/2464, 2022, 2.) Norge er ikke medlem av EU og vil ikke bli underlagt dette rammeverket direkte, men Norge er en del av EØS, som gjør Norge til en del av EU sitt indre marked (Regjeringen, u.å). CSRD rammeverket anses som EØS relevant og vil bli innført i Norge Meld. St. 12 (2021–2022). Det er forventet at det blir innført i henhold til samme tidsrom som i EU (Revisorforeningen, 2023).

Problemstillingen i denne oppgaven knytter seg til hvordan CSRD rammeverket påvirker revisorrollen. Denne problemstillingen er påvirket av internasjonaliseringen siden CSRD somnevnt over er et internasjonalt regelverk som også vil bli gjeldende i Norge. Oppgavens problemstilling kan videre diskuteres mot begrepet internasjonal ved at det er tenkelig at problemstillingen kan overføres til andre land. Ved at den samme problemstillingen kan benyttes i de ulike landene i Europa som vil bli omfattet av CSRD regelverket. Dette kan gi muligheter for å undersøke hvordan revisorene i de ulike landene forbereder seg på det kommende regelverket, og hvilke tanker og forventninger de har til hvordan dette kommer til å se ut og bli.

Informantene i denne masteroppgaven er revisorer, gjennom yrket som revisor blir informantene påvirket av internasjonalisering på flere ulike områder og måter. Alle informantene vi har snakket med i masteroppgaven jobber i eller har bakgrunn fra internasjonale revisjons selskaper. Det har gjort at vi gjennom vår masteroppgave har fått innsikt i hvordan disse internasjonale selskapene jobber med bærekraft og hvordan de forbereder seg til innføringen av CSRD. Vi har ikke spurt informantene våre om hvordan de samhandler med revisjonsselskaper i nettverket sitt i andre land angående CSRD. Selv om det kan være forskjeller mellom norske kunder og kunder i andre europeiske land, vil CSRD rammeverket som revisjonsselskapene skal forholde seg til være det samme i hele Europa, og det kan derfor være tenkelig at de utveksler både kunnskap og muligens samkjører seg litt på hvordan de velger å organisere seg internt i selskapene i de ulike landene.

Revisorene og revisjonsselskaper blir også påvirket av internasjonalisering gjennom regelverk og standarder. Revisjonstandardene som benyttes i den lovfestede revisjonen, kalles ISA standarder. ISA står for «international standards on auditing». Standardene utarbeides av «The International Auditing and Assurance Standard Board» også omtalt som IAASB. Formålet til IAASB er å fastsette standarder av høy kvalitet for revisjon av årsregnskap, andre revisorbekreftelser og andre relaterte tjenester, for å ivareta samfunnets interesser. Pr juni 2016 blir disse standardene brukt i 111 land. Revisorforeningen oversetter disse ISA-standardene og fastsetter dem som revisjon standarder i Norge (NOU:2017 15). Andre internasjonale trender og utviklinger som påvirker revisorer her i Norge IFRS som er et internasjonalt lovverk. IFRS står for International Financial Reporting Standard, og er internasjonale regnskaps standarder som er utgitt av International Accounting Standards Board (IASB). I Norge er det børsnoterte selskap som i hovedsak er pliktige til å utarbeide konsernregnskap etter IFRS standardene, dette er også en gjeldende standard for foretak som

har gjeldspapirer notert på Oslo børs (Bjørnslett, u.å). Revisors plikter ved lovfestet revisjon er blant annet å vurdere om årsregnskapet er utarbeidet etter gjeldene lovkrav (revisorloven, 2020, § 9-4 1.ledd). Revisorer som utfører lovfestet revisjon av selskaper som er pliktige til å utarbeide regnskap etter IFRS må derfor kunne denne regnskap standarden for å kunne vurdere om regnskapet er utarbeidet etter gjeldende lovkrav.

Revisjonsselskaper blir også påvirket av internasjonalisering gjennom sine kunder. Norge er del av EØS, som er en avtale som gir Norge tilgang til EU sitt indre marked, denne avtalen gir Norge adgang til et marked med 30 land og fri bevegelse på mennesker (Regjeringen, u.å). Revisor og revisjonsselskaper blir følgelig omfattet av i hvilken grad foretakene som revideres er internasjonale. Revisor er i en lovfestet revisjon pliktig til å opparbeide seg en forståelse av virksomheten, grad av internasjonalisering er en del av denne forståelsen. Revisor er også pliktig til å identifisere risikoen for at regnskapet er vesentlig feil og gjøre revisjonshandlinger for å håndtere disse risikoene (revisorloven, 2020, §9-4). Det betyr at revisor må se på om graden av internasjonalisering og internasjonale trender og utviklinger påvirker selskapet og risikoen i revisjonen, slik at de kan utføre kontroll handlinger for å redusere denne risikoen til et akseptabelt lavt nivå. Det innføres dobbel vesentlighet i CSRD direktivet og denne skal benyttes på hele verdi kjeden. (EFRAG, 2022, 3.4 46). Dette gjør at selskaper som er pliktige å rapportere etter CSRD er pliktige til å innhente denne informasjonen fra hele verdikjeden, dette kan føre til at selskaper som ikke må rapportere etter CSRD allikevel blir pålagt av et selskap i sin verdikjede til å rapportere mye informasjon på bærekraft. Siden mye av handelen av varer og tjenester i dag går på kryss og tvers av landegrensler, kan et norsk selskap bli pålagt av et annet europeisk selskap til å rapportere den informasjonen de trenger for å oppfylle verdikjede kravet i CSRD. Revisor står da i posisjon til å kunne gi råd og veiledning til selskaper som må rapportere dette.

En annen påvirkning på revisjonsbransjen er internasjonal påvirkning gjennom Revisorforeningen. Revisorforeningen er revisjonsbransjens interesseorganisasjon. Revisorforeningen vedtar og oversetter som nevnt ISA standardene. De deltar også aktivt i internasjonale fags og bransje samarbeid, gjennom deltagelse i Nordisk Revisorforbund, europeisk revisororganisasjon og i verdensomspennende revisororganisasjon IFAC (Revisorforeningen, u.å).

Funn i denne masteroppgaven er begrenset til hvilke forventninger og tanker norske revisorer har til hvordan CSRD vil påvirke revisor rollen og jobben som revisor. Men det kan likevel

tenkes at funn i vår undersøkelse i noen grad kan være gjeldende for revisorer i Europa som også blir omfattet av CSRD, basert på diskusjonen av graden av internasjonalisering i revisjonsbransjen og at alle informanter har bakgrunn fra internasjonale revisjonsselskap. Flere av informantene trekker frem grønnvasking som et problem som revisor nå kan være med å bekjempe, dette stemmer med forskning på temaet ved at en ekstern attestasjon vil være med på å redusere muligheten for grønnvasking (Dutta, 2020, s.1412). Revisorene vi har intervjuet i denne oppgaven vil kunne bidra med å redusere dette problemet i Norge, men også internasjonalt siden mange norske selskaper er internasjonalisert.

Oppsummering

I dette refleksjonsnotatet er det gått gjennom de viktigste delene av vår masteroppgave om CSRD regelverket sin påvirkning på revisor. Videre er begrepet internasjonalt diskutert opp mot masteroppgavens problemstilling, bakgrunn for innføring av regelverket, hvordan det påvirker informantene i oppgaven og revisjonsbransjen og hvordan funnene i oppgaven kan knyttes opp mot internasjonalisering. Diskusjonen viser at det kan konkluderes at nøkkelbegrepet internasjonalisering har stor påvirkning på masteroppgaven. Ved at internasjonale trender og påvirkninger står sentralt både i problemstillingen for oppgaven og for informantene. Både med tanke på at bærekraft er tema som er i vinden i hele verden og at CSRD regelverket er et Europeisk regelverk som Norge også kommer til å innføre. Diskusjonen viser også at revisorer i stor grad blir påvirket av internasjonalisering. Både ved at revisjonsselskapene vi har her i Norge i stor grad er internasjonale og at standardene som benyttes i revisjon er internasjonale og ved andre aktuelle regnskap standarder og lovkrav.

Litteraturliste

- Bjørnslett, S. (u.å). *Hva er IFRS?* Deloitte. Hentet 24. mai 2023 fra <https://www2.deloitte.com/no/no/innsikt/okonomi-og-finans/ifrs/hva-er-ifrs.html>
- Boiral, O., Heras-Saizarbitoria, I. & Brotherton, M.-C. (2020). Professionalizing the assurance of sustainability reports: the auditors' perspective. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 33(2), 309-334.
- Directive (EU) 2022/2464. (2022). *DIRECTIVE (EU) 2022/2464 Of the European Parliament and of The Council of 14 December 2022*. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:32022L2464>
- Dutta, P. (2020). Determinants of voluntary sustainability assurance: the importance of corporate environmental performance. *Social Responsibility Journal*, 16(8), 1403-1414.

- EFRAG. (2022). ESRS 1 General requirements. I. EFRAG.
<https://www.efrag.org/Assets/Download?assetUrl=%2Fsites%2Fwebpublishing%2FSiteAssets%2F06%2520Draft%2520ESRS%25201%2520General%2520requirements%2520November%25202022.pdf>
- FN-sambandet. (2015). Figur 1. Bærekraftsmålene. I(s. FNs bærekraftsmål).
<https://www.fn.no/om-fn/fns-baerekraftsmaal>
- Harlem, B. G. (1987). Our common future. *Report of the World Commission on Environment and Development*.
- NOU 2017:15 (2017). *Revisorloven – Forslag til ny lov om revisjon og revisorer*. Finansdepartementet <https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/nou-2017-15/id2563446/?ch=15>
- Regjeringen. (u.å). *EØS: Det europeiske økonomiske samarbeidsområde*. Regjeringen. Hentet 24.mai 2023 fra <https://www.regjeringen.no/no/tema/europapolitikk/eos1/id115261/>
- Revisorforeningen. (2023). *Nye regler om bærekraftsrapportering (CSRD) innføres fra 2024*. Revisor foreningen. Hentet 19. februar 2023 fra <https://www.revisorforeningen.no/fag/nyheter/nye-regler-om-baerekraftsrapportering-fra-2024/>
- Revisorforeningen. (u.å). *Internasjonalt samarbeid*. Revisorforeningen. Hentet 09. februar 2023 fra <https://www.revisorforeningen.no/om-oss/om-revisorforeningen/internasjonalt-samarbeid/>
- revisorloven. (2020). *lov om revisjon og revisorer (revisorloven)* Finansdepartementet. <https://lovdata.no/pro/NL/lov/2020-11-20-128>
- Universitetet i Agder. (u.å). *Strategic Framework School of Business and Law 2021–2024*. Universitetet i Agder. Hentet 24.mai 2023 fra <https://www.uia.no/om-ua/fakultet/handelshoeyskolen-ved-ua/om-handelshoeyskolen-ved-ua/strategiplan-for-handelshoeyskolen-ved-ua-2021-2024>

Vedlegg 3: Refleksjonsnotat Sigrid Dalen

Innledning

Som en avsluttende del av masterprogrammet i regnskap og revisjon skriver jeg en oppgave sammen med Silje Karin Olufsen Myklebust som retter seg mot fremtidig bærekraftsrapportering. I henhold til denne oppgaven skal det utarbeides et diskusjonsnotat som knytter seg til et av Handelshøyskolens nøkkelbegreper: internasjonalisering, ansvarlig eller innovasjon. Nøkkelbegrepene er begreper Handelshøyskolen ved Universitetet i Agder jobber målrettet mot, og jeg har fått utdelt begrepet ansvarlig for dette diskusjonsnotatet.

Notatet begynner med et sammendrag av masteroppgaven, videre vil jeg beskrive hvordan begrepet ansvarlig kan ses i sammenheng med masteroppgaven samt for studiet som en helhet. I tillegg skal jeg diskutere begrepet ansvar opp mot etiske problemstillinger i henhold til oppgaven. Til slutt vil jeg oppsummere diskusjonene i et kort avsnitt.

Sammendrag av oppgaven

I prosessen med å velge tema for oppgaven var vi lenge usikre på hva vi ønsket å dykke ned i innenfor regnskap og revisjon. I samarbeid med BDO utarbeidet Handelshøyskolen noen forslag på aktuelle problemstillinger, og bærekraftsrapportering vakte interesse. EU har gjennom de siste årene utarbeidet et nytt direktivet for bærekraftsrapportering som vil stille strengere krav for både gjennomføring og attestasjon på bærekraftsrapportering i framtiden. Direktivet heter CSRD (corporate sustainability reporting directive). Oppgaven har blitt vinklet mot revisors perspektiv, og omhandler revisors forventninger rundt hvordan hens arbeidshverdag vil bli påvirket av CSRD (European Commission, u.å).

Bærekraftsrapportering er ikke et nytt fenomen og blir praktisert av mange store selskaper i dag. Forskjellen mellom hvordan bærekraftsrapportering gjøres i dag og hvordan CSRD krever at bærekraftsrapportering skal gjøres, ligger først og fremst i at det blir lovpålagt for en mye større gruppe. I tillegg krever CSRD at en ekstern tredje part skal attestere rapporten. Rapporteringen som gjøres i dag for det meste gjort på frivillig basis og har blitt sett på som ett konkurransefortrinn. Rammeverket som har vært mest vanlig å bruke heter GRI og står for «Global Reporting Initiative». EU kommisjonens CSRD erstatter direktivet for ikke-finansiell rapportering (NFRD), og Regnskapsloven § 3-3 c som nylig ble innført i norsk rett angående samfunnsansvar. Tidligere rammeverk er bygget på EUs Green Deal og Parisavtalen (FN-sambandet, 2020, u.å).

Et utkast til 12 standarder ble publisert i november 2022, som omhandler 4 kategorier, tversgående standarder, miljø, sosiale forhold og styringssett (EFRAG, 2022). Gjennom disse 12 standardene er det en rekke nye rapporterings- og informasjonskrav selskapene må opplyse interessentene om i bærekraftsrapporteringen. Det er flere grunner for opprettelsen av CSRD, blant annet et ønske om bedre kvalitet på bærekrafts-rapportene som blir publisert da dette er noe som har blitt kritisert de siste årene (Boiral, Heras-Saizarbitoria & Brotherton, 2019). I lys av dette ønsker EU-kommisjonen bedre sammenlignbarhet mellom rapportene fra ulike selskaper da det frem til nå ikke har vært noen særlig formkrav på rapporten. Dette har naturligvis gjort det vanskelig for aktører som har attestert på rapportene i form av den manglende sammenlignbarhet mellom rapportene, som videre har gjort det vanskelig å opparbeide en god praksis.

Gjennom dybdeintervjuene i oppgaven beskrives ulike utfordringer revisor ser ved CSRD og hvordan dette må møtes for å kunne overholde kravene som etter hvert vil komme. Datakvalitet er ett tema som går igjen hos studiens informanter. I de nye standardene ligger det mange nye krav på informasjon som ikke har blitt rapportert noe særlig på tidligere. Her vil det bli vanskelig for selskapene å produsere gode kilder som revisor eller en annen ekstern tredjepart skal kunne klare å attestere på. Ved manglende data vil det bli økte estimat vurderinger som må foretas for å kunne foreta attestasjonen, dette er både vanskelig å tidkrevende. I henhold til de økte estimatvurderingene som må gjennomføres må det også lages individuelle vesentlighetsgrenser, som vil bli helt annerledes i forhold til finansiell revisjon.

Som følge av økte arbeidsoppgaver vil tidsbruken på en lovfestet revisjon naturligvis øke, i den forbindelse ble informantene spurt om endringer innad i revisjonsselskapet vil forkomme. I den forbindelse fant studien litt forskjellige holdninger, noen har allerede opprettet egne ESG-avdelinger, andre mente at organiseringen ikke nødvendigvis ville endres så mye da dette skal ligge under revisjon. Likevel vil det for flere selskaper handle om å rekruttere folk med annen bakgrunn enn økonomi for å møte alle rapporteringskrav. Spesielt under standardene E1-E5 (miljø-standardene) er det manglede kunnskap blant revisor i dag for å kunne attestere med høy grad av sikkerhet. CSRD vil påføre revisor ett tillegg i rollen som samfunnets tillitsperson, informantene håper at revisor vil klare å holde på tilliten hen har opparbeidet gjennom den finansielle revisjonen. I tillegg nevner noen av informantene at de håper dette vil være med på å gjøre revisor-yrket mer attraktivt.

Ansvar

Masteroppgaven tar som nevnt opp problemstillinger knyttet til fremtidig bærekraftsrapportering. I dette diskusjonsnotatet skal jeg diskutere oppgaven samt studieløpet

som helhet opp mot Handelshøyskoles nøkkelbegrep ansvar. I forhold til oppgavens tema vil det være ganske naturlig å skulle diskutere begrepet ansvar, med tanke på bærekraft. Bærekraft omhandler det å skulle møte dagens behov uten å ødelegge for fremtidige generasjoner, i dette hviler et samfunnsansvar. I forhold til studieløpet som helhet er det i forhold til revisjon et stort ansvar med lover og regler, og revisors rolle som allmenhetens tillitsperson.

Ansvar omhandler å ta ansvar for egne handlinger, og å møte konsekvensene disse handlingene har for andre og miljøet rundt oss. I det ligger også evnen til å tilegne seg tilbakemeldinger og lære av eventuelle feil for å jobbe mot å ta bedre valg i fremtiden. I henhold til bærekraftsrapportering ligger det ett ansvar hos virksomhetene om å vise omverden hva de gjør for å ta bedre vare på kloden og samtidig skape verdi for samfunnet. FNs bærekraftsmål som ble publisert i 2015 består av 17 mål med 169 delmål og tar for seg temaer som utryddelse av ulikheter, bremse klimaendringene samt bedre ressursbruk. Som en del av arbeidet mot å nå disse målene har det blitt utarbeidet en rekke rammeverk for rapportering av bærekraftsinformasjon. I tillegg har myndighetene i flere land sett det som nødvendig å innarbeide krav om rapportering i lovverket. Likevel har det vist seg at tidligere bærekraftsrapportering ikke har vært særlig bra og har i flere tilfeller ført til grønnvasking. EU-kommisjonen har derfor påtatt seg ett ansvar med å gjøre bærekraftsinformasjonen til informasjon brukere kan stole på. Som nevnt under sammendraget av oppgaven er det CSRD og ESRS som skal være de styrende rammeverkene for framtidige bærekraftsrapportering. I forhold til CSRD vil revisorrollen bli påført et nytt ledd med ansvar som beveger seg utenfor den finansielle informasjonen. I denne ansvarsrollen hviler det et ansvar overfor revisjonsbransjens tillit ut mot allmenheten og virksomhetene, med tanke på deres tillit til revisor. Funnene rundt dette teamet har vært litt varierende, noen tenker at de håper revisor klarer å holde på rollen som allmenhetens tillitsperson, andre håper den utvidede rollen som bærekraftsrevisor vil gjøre yrket mer attraktivt og mer meningsfylt. Andre er også redde for at rollen som tillitsperson vil bli svekket da feil vil bli gjort implementeringsfasen. I lys av det er informanten redd for hvordan det kan ødelegge omdømme til revisjonsbransjen.

Det hviler med andre ord et stort ansvar på revisor med å tilegne seg den riktige kunnskapen for å kunne overholde sine plikter med å kunne attestere bærekraftsrapporter på riktig grunnlag. Funn fra studien viser at revisorene vil eller har allerede ansatt flere folk med annen utdanningsbakgrunn enn økonomi, regnskap og revisjon. Likevel blir det i ISA 620 poengtert at dersom eksperthjelp blir benyttet er det likevel revisor ansvar å kunne stå inne for uttalelsene hen kommer med ved revisjon av en bærekraftsrapport.

I forhold til studieløpet på masterprogrammet regnskap og revisjon er det flere emner som kan knyttes opp mot begrepet ansvar. I forhold til fagene knyttet direkte opp mot revisjon som RE-400, RE-401 og RE-402 som omhandler generell revisjonsteori og revisors ansvar i oppdagelse av svindelforsøk. I fagene får vi en innføring rundt ansvaret en revisor har mot bedriftene, interessentene og eventuelle andre brukere av den finansielle informasjonen. I revisjonsprofesjonen kreves det både fra regnskapsrammverk, revisor- og regnskapsloven samt «the code of conduct» at revisor er bevisst på sitt ansvar når hen kommer med uttalelse på finansiell informasjon. Revisorloven omtaler formålet med revisjon på følgende måte, *«formålet med lovfestet revisjon er å skape tillit til at årsregnskapet oppfyller gjeldene lovkrav og ikke inneholder vesentlig feilinformasjon, og ved dette blant annet bidra til å forebygge og avdekke økonomisk kriminalitet»* jf. Revisorloven § 9-1 1.ledd. «Code of conduct» består av en rekke verdier, regler og prinsipper en revisor skal opptre etter. De fem kodene i «code of conduct» er følgende: integritet, objektivitet, kompetanse, konfidensialitet og evnen til å opptre profesjonelt. Revisor er ansvarlig for å etterleve samtlige av disse prinsippene for å kunne utøve profesjonen revisjon profesjonelt.

Videre har masteren tatt oss gjennom emnene finansregnskap 4 og 5, BE-420 og BE-507. I disse emnene blir vi opplært i god regnskapsskikk og de internasjonale regnskapsstandardene, IFRS. For at revisor skal være i stand til å overholde ansvaret sitt ovenfor bedriftene og interessentene er revisor avhengig å sette seg inn i regnskapsreglene for å være i stand til å finne vesentlig feilinformasjon. I emnene BE-420 og BE-507 har vi fått en generell innføring i periodisering av inntekter og kostnader, hva som definerer en immateriell eiendel samt flere regnskapsprinsipper en revisor har god nytte av.

Etiske problemstillinger

Gjennom masteroppgaven har vi som nevnt undersøkt om revisor nå er forberedt på framtidig bærekraftsrapportering. I den diskusjonen er det noen etiske dilemma som kan dukke opp. Det nye regelverket er ikke bare nytt for revisor, det er også nytt for virksomhetene som blir truffet av regelverket. I den forbindelse vil revisor også måtte fungere som en rådgiver på området. Et dilemma som kan framstå i den forbindelse er brudd på uavhengigheten og at revisor sjekker eget arbeid. Revisor er selv være ansvarlig for å vurdere egen objektivitet og uavhengighet til kunden. Dette er naturligvis et tema revisor har god trening igjennom den finansielle revisjonen, men ut ifra funn i studien forteller revisorene at det i begynnelsen vil bli vanskelig å vite hva de kan og ikke kan gjøre. En annen etisk vurdering revisor står ovenfor i implementeringsfasen omhandler kunnskap. I den forstand om revisor har tilstrekkelig kunnskap om de nye rapporterings- og informasjonskravene, som gjør at de er i stand til å gi

en uttalelse med høy kvalitet. Funn fra studien viser at bransjen føler seg klare i forhold til at det kun skal attesteres med moderat sikkerhet. Likevel forteller samtlige at det må gjøres en jobb for å kunne gi en uttalelse på samme nivå som den finansielle revisjonen, som er planen på sikt. Et etisk spørsmål som oppstår i denne diskusjonen, er hvordan revisorene stiller seg til verdiene i «code of conduct» når de kommenterer at det ikke er så farlig om de ikke har tilstrekkelig kunnskap på nåværende tidspunkt på bakgrunn av at rapportene ikke skal attesteres med betryggende sikkerhet. I teorien har revisorene sine etiske vurderinger på rett plass da det handler om ressurser og det faktum at det er lov å gi en attestasjon med moderat sikkerhet. Spørsmålet retter seg til om alle eventuelle brukere av bærekraftsrapporten har et forhold til moderat og betryggende sikkerhet? For allmenheten er revisor muligens en person som har alt på det rene og full kontroll, og en attestasjon med moderat sikkert kan muligens bidra til ytterligere grønnvasking. Likevel er det CSRDs hensikt å få bukt med nettopp denne problemstillingen og det blir spennende å følge med på hvordan utviklingen blir rundt framtidig bærekraftsrapportering.

Oppsummering

Igjennom dette diskusjonsnotatet har jeg oppsummert de viktigste funnene fra vår masteroppgave om CSRDs påvirkning på revisors rolle. Jeg har sett på hvordan begrepet ansvar kan knyttes opp mot både tema for masteroppgaven og studieløpet generelt. Deretter har jeg diskutert noen etiske problemstillinger knyttet til ansvar og bærekraft. Gjennom diskusjonen kan det konkluderes med at nøkkelbegrepet ansvar speiles i flere deler av studiet, i tillegg til at masteroppgaven har vist at revisor vil få et stort ansvar med framtidig bærekraftsattestering og vil spille en stor rolle i jobben mot det grønne skiftet. Til slutt vil jeg kommentere at jeg tar med meg masse verdifull lærdom fra både studieløp og masterskriving, som jeg tar med meg videre inn i arbeidslivet.

Litteraturliste

- Boiral, O., Heras-Saizarbitoria, I. & Brotherton, M.-C. (2019). Assessing and improving the quality of sustainability reports: The auditors' perspective. *Journal of Business Ethics*, 155, 703-721.
- EFRAG. (2022). ESRS. Hentet 2023 fra <https://www.efrag.org/lab6?AspxAutoDetectCookieSupport=1>
- European Commission. (u.å). Corporate sustainability reporting. Hentet 30.mai 2023 fra https://finance.ec.europa.eu/capital-markets-union-and-financial-markets/company-reporting-and-auditing/company-reporting/corporate-sustainability-reporting_en

FN-sambandet. (2020, 22.12.2020). Parisavtalen. Hentet 27.01.2023 fra
<https://www.fn.no/om-fn/avtaler/miljoe-og-klima/parisavtalen>

FN-sambandet. (u.å, 19.01.2023). FN's bærekraftsmål. Hentet 03.02 2023 fra
<https://www.fn.no/om-fn/fns-baerekraftsmaal>