

Endelig versjon av følgende artikkel:

«Fallan, E. & Granrud, H.R. (2020). *Attestasjon av rapportering om sosiale, miljømessige og økonomiske forhold (miljø-, samfunnsansvars- og bærekraftsrapportering)*. Kapittel 36 i Stenvold, T. D. & Degerstrøm, M. M. (2020): *Revisjonshandlinger i praksis*. 1. utgave, 1. opplag. Side 361-392 (kapittel 36), 553-563 (referanseliste) og 564 (Appendiks A). Bergen: Fagbokforlaget.» I denne versjonen er kun referanser tilhørende kapittel 36 tatt med. En presisering er foretatt i siste setning i fotnote 13.

Kapittel 36

Attestasjon av rapportering om sosiale, miljømessige og økonomiske forhold (miljø-, samfunnsansvars- og bærekraftsrapportering)

Even Fallan¹ og Hans Roger Granrud

Planeten står overfor store utfordringer på mange fronter. Klimaendringer, sosiale ulikheter og trussel mot det biologiske mangfoldet er bare noen av mange. Næringslivet vil måtte ta en rolle i å håndtere disse utfordringene og blir i stadig økende grad tvunget til å vise at de driver sin virksomhet, utvikler varer og tjenester og tar beslutninger på en ansvarlig måte. Investorer kan i stadig større grad bli tvunget til å vurdere andre aspekter ved selskapers drift enn de tradisjonelle som i hovedsak har vært av finansiell karakter. Fokuset dreies mot sosiale, miljømessige og ledelsesrelaterte forhold når de vurderer å sette penger i risiko ved å investere eller vurderer ulike alternativer for sin innsats. Kunder bør vite i hvilken grad de produkter de kjøper har blitt produsert og kan konsumeres på en ansvarlig måte, med forsvarlige arbeidsforhold for de mennesker som deltar i prosessene og uten at miljøet blir påført skade. Samfunnet bør vite hvilken skatteatferd næringslivet og investorer har, hvordan de bidrar til å finansiere fellesgoder og velferdsgoder. Befolkningen bør vite i hvilken grad næringslivet og investorer betaler en – for planeten – bærekraftig pris for de innsatsfaktorer som legger grunnlaget for deres velstand, og i hvilken grad markedet og myndighetene sørger for at bærekraftige løsninger er mer lønnsomme enn andre. Som en følge av dette vokser det fram et behov for ensartet og hensiktsmessig rapportering om miljø, samfunnsansvar og bærekraft.

¹ Kontaktperson: even.fallan@inn.no

36.1 Innledning

Regnskap og revisjon kan bidra til å redde verden. Dersom bærekraftig utvikling og bærekraftige løsninger er vesentlig for samfunnet er det behov for rapportering av høy kvalitet om slike forhold. Årsaken er at gode beslutningsgrunnlag bidrar til at hensiktsmessige beslutninger kan bli tatt og at aktører kan bli stilt til ansvar for sine valg. Informasjon av høy kvalitet om foretaks prestasjoner på miljø-, samfunnsansvars- eller bærekraftsområdet styrker dermed også incentiver for formålstjenlig atferd.

Rapporteringen skal altså oppfylle tradisjonelle formål med regnskap (Fallan, 2013a; Gjesdal, 1981): informasjon som er nyttig for interessenter til bruk for ressursallokerings- og kontrollformål. Høy kvalitet vil si at kvalitetskriterier a'la kvalitative egenskaper ved brukernyttig regnskapsinformasjon (IASB, 2018) må imøtekommes. Relevant informasjon vedrørende disse formålene knyttet til miljø, samfunnsansvar eller bærekraft (heretter: MSB) krever blant annet at eksterne virkninger inkluderes, i motsetning til dagens finansregnskap. Kvalitetskriteriene tilsier også at informasjonen må være verifiserbar. Ekstern verifisering som gir høy sikkerhet vil øke rapporteringens kvalitet.

Revisorattestasjoner som gir høy sikkerhet påvirker kvaliteten gjennom økt tillit til rapporteringen. Det bidrar til reduksjon av informasjonsasymmetri mellom foretak og interessenter. Kvalitet og tillit er særlig viktige stikkord knyttet til MSB-rapportering. Dette kommer av at rapporteringspraksis verden over, inkludert i Norge, generelt er karakterisert ved svært lav kvalitet.² Derfor bør det være et marked for både attestasjonstjenester (verifisering) og rådgivningstjenester knyttet til design og produksjon av MSB-rapportering — gitt at informasjonen potensielt kan bli oppfattet som vesentlig.

MSB-rapportering inkluderer både finansiell og ikke-finansiell informasjon. En rekke forhold som er relevant for MSB berøres i den ordinære revisjonen av årsregnskapet. Et eksempel er forpliktelser til disponering/fjerning av installasjoner og opprydding innen olje-, kraft- og gruveindustri, jf. regnskapsloven § 7-34. Når det gjelder attestasjonstjenester direkte knyttet til MSB-rapportering som sådan blir IAASB/IFACs³ standard ISAE⁴ 3000 om attestasjon av ikke-finansiell informasjon⁵ blitt mye brukt. Omfanget av slik attestasjon har vært begrenset fram til nå, men det er tegn til at etterspørselen etter slike oppdrag øker i omfang. En utfordring er imidlertid at attestasjonene av MSB-rapportering i hovedsak innebærer revisoruttalelser med moderat sikkerhet. Det kan dermed stilles spørsmålstegn ved hvor egnet de er til å bidra til å oppfylle formålene med rapporteringen for interessentene. Vi ser nærmere på de aktuelle revisjonsstandardene for MSB-rapportering og bruken av dem i delkapittel 36.3.

² Dette beskrives nærmere senere i kapitlet.

³ International Auditing and Assurance Standards Board/International Federation of Accountants

⁴ International Standard of Assurance Engagements

⁵ Attestasjonsoppdrag som ikke er revisjon eller forenklet revisorkontroll av historisk finansiell informasjon

MSB-rapportering produseres av folk med variert bakgrunn: diverse naturvitenskaplige retninger (ingeniører m.m.), markedsføring, kommunikasjon og PR, statsvitenskap, sosiologi, psykologi, etikk, filosofi og pedagogikk osv. Forfatterne av dette kapitlet er overbevist om at solid kompetanse innen regnskap og revisjon er viktig i den videre utviklingen av MSB-rapportering. For at informasjonen skal ha verdi er det nødvendig med forståelse for formålene med regnskap og kvalitative egenskaper ved brukernyttig regnskapsinformasjon, inkludert økonomiske forhold. Det er vanskelig å tro at grunnleggende prinsipper utledet fra formålene og kvalitetskravene for regnskap er lagt til grunn for store deler av dagens rapporteringspraksis. Gjennom utvikling av hensiktsmessig MSB-rapportering kan regnskap og revisjon bidra til å redde verden.

36.2 Miljø-, samfunnsansvars- og bærekraftsrapportering (MSB)

36.2.1 Historisk utvikling av miljø-, samfunnsansvars- og bærekraftsrapportering

Regnskap har lange tradisjoner. Likevel kan vi si at utviklingen mot dagens finansregnskap skjøt fart med den industrielle revolusjon, og at store skritt ble tatt så sent som på 1900-tallet. Finansregnskapet inkluderer miljømessige og sosiale forhold gjennom direkte bedriftsøkonomiske betraktninger (for eksempel kostnader til/investeringer i renseanlegg) som blir innarbeidet med beløpsstørrelser på vanlig måte og/eller blir opplyst om i noter. Samfunnsutviklingen (for eksempel miljøreguleringer) har nok påvirket hvilke og i hvilken grad MSB-forhold har vært egnet til å påvirke resultat og balanse. Uansett følger denne delen av MSB-rapporteringen også historien om finansregnskapets utvikling.

Når det gjelder andre former for MSB-rapportering er det dokumentert at disse strekker seg helt tilbake til 1800-tallet og første del av 1900-tallet (Adams & Harte, 1998; Guthrie & Parker, 1989; Hogner, 1982; Maltby, 2004; Unerman, 2000). Identifiserte, gjerne enkeltstående, tilfeller av tidlig rapportering omhandlet hovedsakelig forhold knyttet til ansatte, (lokal)samfunn og etterhvert kvinners situasjon. Fokuset på mange typer miljømessige og sosiale forhold har nok imidlertid økt i nyere tid i takt med anerkjennelsen av flere interessenters betydning, ny kunnskap om blant annet miljøforhold og forholds vesentlighet for samfunnet. 1960- og 70-tallet blir regnet for å være starten på den rapporteringstrenden for finansiell og ikke-finansiell informasjon knyttet til miljømessige og sosiale forhold vi ser i dag (Crowther & Aras, 2008; Buhr, Gray & Milne, 2014; Gray, Adams & Owen, 2014). Rapporteringen vektla særlig ansatte, likestilling, (lokal)samfunn osv. på 60- og 70-tallet. Utover 80- og 90-tallet ble ytre miljøforhold en dominerende vinkling, mens den videre utviklingen har utvidet MSB-perspektivene ytterligere (Buhr, Gray & Milne, 2014; Fallan og Fallan, 2007, 2009). De siste årene har blant annet skatteatferd fått økt oppmerksomhet som en del av selskapers samfunnsansvar (Fallan og Fallan, 2019).

Årsrapporten har vært et viktig medium for denne rapporteringen. Fra 90-tallet har en del store foretak produsert separate rapporter og de siste 10-15 årene har det blitt vanligere for særlig store foretak å komplettere rapporteringen med informasjon på hjemmesider (inkludert sosiale medier) på

internett (Buhr, Gray & Milne, 2014; Fallan, 2013b; Gray, Adams & Owen, 2014; Morhardt, 2010). Tiltross for at en moderne historie på 50-60 år er rapportering om miljømessige og sosiale forhold fortsatt en ung form for regnskap/rapportering. Utviklingsbehovet og -potensialet er stort for både rapporteringens innhold og form (kvalitet) og rapporteringens infrastruktur.

36.2.2 Begrepsavklaring knyttet til miljø, samfunnsansvar og bærekraft

Historisk har mange navn blitt brukt på denne typen rapportering, og utviklingen i terminologi reflekterer blant annet utvidelser i antall områder/tema som rapporteringen dekker (Buhr, Gray & Milne, 2014; Gray, Adams & Owen, 2014). «Employee reporting» og «social reporting» (ansatte, arbeidsmiljø, likestilling, sikkerhet på arbeidsplassen (HMS), lokalmiljø osv.) ble etterhvert supplert med miljørapportering (ytre miljø) slik at vi fikk «environmental reporting» og «social and environmental reporting». Senere kom enda bredere og mer diffuse samlebegrep som samfunnsansvarsrapportering (corporate social responsibility reporting), bærekraftsrapportering (sustainability reporting), trippel bunnlinje (triple bottom line), ESG (environment, social and governance) og integrert rapportering (integrated reporting). Alle disse nyere samlebegrepene er relatert til økonomiske, sosiale og miljømessige forhold. I dag blir sentrale elementer i samlebegrepene beskrevet i FN's 17 bærekraftsmål (United Nations, 2019). Bærekraftsmålene er ment å bidra til å utrydde fattigdom, bekjempe ulikhet og bedre planetens miljømessige helse gjennom å opplyse og forplikte land, foretak og personer om et slikt økonomisk, juridisk, etisk og/eller filantropisk ansvar. Oppfyllelsen av disse målene i vår tid er ment å skje uten at det forringer framtidige generasjoners muligheter til å nå sine mål – altså gjennom bærekraftig utvikling (United Nations, 1987).

Mer spesifikt inkluderer innholdet i samlebetegnelse blant annet enkeltområder som ytre miljø, forurensning, energi, klima, biologisk mangfold, ressursbruk, helse, miljø og sikkerhet (HMS), arbeidsmiljø, ulykker og skader, sykefravær, likestilling, likelønn, diskriminering, tilgjengelighet, HR, kompetanse, rekruttering, seniorpolitikk, barnearbeid, menneskerettigheter, ytringsfrihet, varsling, interessenthensyn, kunderelasjoner, produktsikkerhet, etikk, overholdelse av lover og regler, skattebetaling og skatteatferd, sosial dumping, korrupsjon, hvitvasking, forhold til lokalmiljø og samfunnsutfordringer osv. Et av de nyeste tilskuddene i begrepsfloraen er sirkulærøkonomi som tar utgangspunkt i verdens begrensede ressurser. Under paraplyen som samlebegrepene danner finnes det flere avarter av slik rapportering som peker mer direkte på skisserte enkeltområder/-tema, slik som for eksempel klimaregnskap.

I tillegg til utvidelser i antall områder/tema, har kunnskap, miljø- og samfunnmessige utfordringer/ fokusområder og tilhørende virkemidler også endret seg over tid innenfor de ulike

områdene.⁶ Selv om mange hovedmål er de samme (godt naturmiljø, ingen fattigdom osv.), kan operasjonaliseringen av flere av dem endre seg. Mål på delområder innen samfunnsansvar/bærekraft er ikke nødvendigvis (lett) kompatible. Utbygging av fornybar energi kan skade natur og biologisk mangfold. Offentlig sektors skatteinntekter som finansierer felles- og velferdsgoder reduserer disponibel inntekt og potensielt økonomisk bærekraft i bedrifter. En annen utfordring er at bærekraft i stor grad handler om makroforhold (for eksempel økosystemer eller planetens tålegrense), summen av mange små aktørers atferd. Da kan det stilles spørsmål ved relevansen av å snakke om hvorvidt enkeltaktørers opptreden er bærekraftig (Buhr, Gray & Milne, 2014).⁷ Det gjør inntrykk når prominente og respekterte forskere markerer hvor lite hensiktsmessig begrepet bærekraft (sustainability) er på selskapsnivå ved systematisk å omdøpe det – i ei lærebok – til det lite akademiske uttrykket «zustainabullity» (Buhr, Gray & Milne, 2014). En ukontroversiell oppsummering er uansett at særlig samfunnsansvar og bærekraft er komplekse og diffuse begreper. I respekt for terminologienes utfordringer og anerkjennelse av deres – likefullt – hyppige bruk har vi i dette kapitlet valgt å kalle området MSB.

36.2.3 Begrepsavklaring knyttet til rapportering om miljø-, samfunnsansvars- og bærekraft

Foretaks MSB-regnskap eller -rapportering blir i dette kapitlet definert som:

«Rapportering av informasjon om miljømessige, sosiale og økonomiske forhold som skal være nyttig for interessenter til bruk for ressursallokerings- og kontrollformål».

Dette er en vid definisjon.⁸ MSB-rapportering inkluderer for eksempel både finansiell og ikke-finansiell informasjon (Crowther & Aras, 2008; Jagd, 2015). Videre inkluderer begrepet eksterne virkninger. Det tradisjonelle årsregnskapet fokuserer på økonomiske forhold knyttet til ett foretak. MSB-rapportering inkluderer sosiale og miljømessige forhold som i sin natur relaterer seg både til interne og eksterne virkninger, og dette fokuset vil dermed også gjelde interne og eksterne økonomiske virkninger. Definisjonen fanger opp at virksomhet og økonomi kan påvirke miljømessige og sosiale forhold samtidig som miljømessige og sosiale forhold kan påvirke virksomhet og økonomi. Andre viktige elementer i denne definisjonen er at rapporteringen skal oppfylle diverse formål for ulike interessentgrupper, noe som igjen medfører at rapporteringen må ha visse kvalitative egenskaper for å være hensiktsmessig. Det er også klart at relevante interessenter for MSB-rapportering er en videre gruppe enn de tradisjonelle hovedmålgruppene for årsregnskapet (tilbydere av egen- og fremmedkapital).

⁶ For eksempel var miljøfokuset for få tiår siden forurensning i form av utslipp av tungmetaller og annet til luft, land og vann – sur nedbør, renseanlegg, nedgravde miljøgifter i grunnen til industrianlegg, KFK-gasser, ozonlag osv. Dette er nå endret til blant annet klimaendringer, biologisk mangfold, ressursknapphet og sirkulærøkonomi.

⁷ Buhr, Gray & Milne (2014) stiller spørsmål ved om bærekraftsrapportering på foretaksnivå er relevant, selv om de er mer åpne for at det er mulig å indikere ikke-bærekraftig atferd på foretaksnivå gjennom slik rapportering.

⁸ Selv om definisjonen er vid (og også omfatter eksterne virkninger) kan ikke et foretaks MSB-regnskap- eller rapportering omhandle hele verden. Vesentlighetsvurderinger må ligge til grunn for rapporteringen.

Andre definisjoner fokuserer på andre aspekter ved MSB-rapportering. Et eksempel er Schaltegger & Burritts (2000, s. 30 og 63) definisjon av miljørapportering som oversatt og tilpasset det videre begrepet MSB ville lyde noe a'la: MSB-rapportering er en type regnskap som omhandler aktiviteter, metoder og systemer; registrering, analyse og rapportering; og/eller miljømessig, sosiale og økonomisk induuerte virkninger innen et definert system (for eksempel produksjonsanlegg, bedrift/organisasjon, region, land, planet, samfunn, nettverk, økosystem etc.). Definisjonen ser hen til både hva det skal rapporteres om, hva rapportering og rapporteringsprosessen teknisk sett (bør) innebære(r), rapporteringens kontekst og grensesetting. Lesere som er interessert i dette temaet kan se hen til Gray, Adams & Owen (2014, kapittel 1.2) og Crowther & Aras (2008) som viser (til) andre definisjoner og diskuterer begrepet ytterligere. Variasjonen i ulike formål for rapporteringen, grensesetting/rapporteringsenhet, rapporteringsformer, rapporteringsmedier og målgrupper er imidlertid viktige elementer også hos dem.

Gray, Adams & Owen (2014) er også opptatt av at det både historisk og i dag benyttes et utall ulike navn på denne slektsgrenen av regnskap/rapportering. I stor grad blir terminologien brukt om hverandre og/eller med varierende grad av overlapping. Eksempler på terminologi er miljørapportering, samfunnsansvarsrapportering (CSR-rapportering), bærekraftsrapportering, rapportering om sosiale og miljømessige forhold, rapportering om etiske, sosiale og miljømessige forhold, klimarapportering, HMS-rapportering, ESG-rapportering (rapportering om miljø, sosiale forhold og foretaksstyring⁹), trippel bunnlinje, ressursregnskap (forbruk og avfall), livsløpsanalyser, integrert rapportering, ikke-finansiell rapportering osv.¹⁰ For de fleste av disse begrepene kan -rapportering også byttes ut med -regnskap. Regnskapsbegrepet burde i større grad innebære systematiske oppstillinger¹¹ av input og/eller output (teknisk, finansiell eller annen spesifikk informasjon). MSB-rapportering er et bredere, mer altomfattende begrep, og også et samlebegrep som inkluderer MSB-regnskap. I virkeligheten er det relativt få selskaper som utarbeider noe som kan kalles MSB-regnskap. Begrepene -regnskap og -rapportering brukes om hverandre. Rapportering er nok likevel både mest brukt og også mest dekkende for den generelt utbredte regnskaps-/rapporteringspraksisen som i stor grad består av tekstlig, generell, positiv og ikke-finansiell informasjon.

MSB-informasjon blir formidlet gjennom mange kanaler, slik som årsregnskapet, årsberetningen, årsrapporten, separate rapporter, hjemmesiden på internett, andre sosiale medier, produktkataloger, reklame osv. (Fallan, 2013b; Gray, Adams & Owen, 2014). Hvorvidt informasjonen i alle disse mediene kan kalles regnskap eller rapportering (og ikke reklame eller beslektede

⁹ Foretaksstyring er regnskapslovens begrep for det engelske uttrykket (corporate) governance.

¹⁰ Rapportering innenfor (flere av) disse hovedterminologiene følger av og til lover, standardarder og anbefalinger og gis navn etter disse, for eksempel GRI (Global reporting initiative), CDP (Carbon disclosure project), IIRC (International integrated reporting council) osv. GRI, CDP og IIRC er i dette perspektivet imidlertid kun undergrupper.

¹¹ I kvantitativ(e) måleenhet(er) eller i foretaksspesifikke og relativt presise tekstlige termer.

informasjonsformer) er et annet spørsmål. Det spørsmålet må imidlertid også kunne stilles til mye av MSB-informasjonen som gis i for eksempel årsberetningen og årsrapporten, om man skal dømme utfra rapporteringspraksis.

Et siste moment som vi vil trekke fram her er skillet mellom rapportering som foretaket produserer for å være offentlig tilgjengelig, for eksempel rapportering i årsrapporten, og annen intern eller privat rapportering (Solomon & Solomon, 2006). Foretak kan for eksempel utarbeide rapporter som de kun bruker internt (intern rapportering), ha lukkede møter med interessenter (privat rapportering) eller måtte utarbeide rapporter til forurensningsmyndighetene på grunn av vilkår i konsesjonsbestemmelser/ utslippstillatelser (kan være delvis privat, men også delvis offentlig¹²). Generelt bør foretak unngå å vise til intern eller privat rapportering som dokumentasjon i sin offentlige rapportering med mindre den relevante informasjonen også gjengis offentlig.¹³ Vi velger her å skille mellom offentlig informasjon på en side og intern eller privat informasjon på den annen. I dette kapitlet tar vi kun for oss foretaks offentlige tilgjengelige MSB-regnskap og -rapportering.

36.2.4 Strukturelle utfordringer knyttet til produksjon av brukernyttig MSB-rapportering

MSB-rapportering er en ung rapporteringsgren. En konsekvens er at infrastrukturen som skal sikre brukernyttig rapportering er mangelfullt utviklet sammenlignet med den for finansregnskap. Infrastruktur betyr her for eksempel reguleringer, standarder og veiledninger av høy kvalitet, håndhevingsmekanismer, utdanning, tjenester og tjenesteleverandører (revisorer, regnskapsførere, programvare osv.), systematisk datainnhenting og datatilgang, profesjonell(e) bruk(ere) og til dels forskning.

I tillegg til en relativt lite utviklet infrastruktur innebærer MSB-regnskap (kanskje særlig for miljøforhold) teoretiske og praktiske utfordringer langt utover de knyttet til tradisjonelt finansregnskap. Dette skyldes blant annet inkludering av eksterne virkninger og endret grensesetting, flere måleenheter (ikke kun penger) og kompleksiteten i og mangelen på kunnskap om sammenhenger i naturen/økosystemer og virkninger av menneskelig intervensjon.

¹² Rapportering til myndighetene basert på utslippstillatelser kan indirekte være offentlig tilgjengelig på grunn av regler om saksbehandling, forvaltning og offentlighet, samt at noe av informasjonen også kan bli offentliggjort på myndigheters nettsteder eller rapporter om for eksempel utslipp av gitte stoffer. Vi skiller likevel dette fra det som her omtales som MSB-regnskap- og rapportering.

¹³ Et norsk eksempel er Salmar ASA, som i årsrapporten i flere år (2008 til 2010) viste til en separat miljørapport selskapet hadde utarbeidet. Slike henvisninger er egnet til å bygge tillit til selskapet, dets virksomhet og rapportering. Miljørapporten fantes imidlertid ikke på selskapets hjemmeside da kapitelforfatter Even Fallan undersøkte, og ved henvendelse til selskapet fikk forfatteren beskjed om at rapporten ikke kunne oversendes fordi den var intern. Da burde den påståtte miljørapporten heller ikke vært brukt som legitimeringskilde i selskapets årsrapport. Etter henvendelsen forsvant henvisningen til miljørapporten i selskapets årsrapport (uten at forfatteren vet om det hadde en sammenheng), noe som er bra. Siden MSB-rapportering er en ung foreteelse, hvor rutiner og rapporteringspraksis i ferd med å utvikle seg, må det også være rom prøving og feiling, innenfor en systematisk tilnærming. (Men særlige krav/forventninger må likevel stilles til store foretak i MSB-utsatte bransjer).

En annen hindring for utvikling av brukernyttig MSB-rapportering gjelder rapporteringens formål. Teoretisk sett er de tradisjonelle, primære formålene for MSB-rapportering de samme som for finansregnskap: ressursallokering og kontroll (Fallan, 2013a, 2016, 2020a; Fallan & Fallan, 2019; Gjesdal, 1981). I praksis derimot, blir slik rapportering i hovedsak brukt som et strategisk virkemiddel for påvirkning av (risiko og muligheter knyttet til) legitimitet, image eller omdømme, ifølge relativt entydige resultater fra en stor forskningslitteratur (Bebbington, Larrinaga & Moneva, 2008; Brown & Deegan, 1998; Campbell, Craven & Shrives, 2003; Cho, 2009; Fallan, 2016; Fallan & Fallan, 2017, 2019; Hoogiemstra, 2000; Larrinaga, Carrasco, Correa, Llena & Moneva, 2002; Neto & Branco, 2019; Patten & Crampton, 2003; Solomon, Solomon, Joseph & Norton, 2013). Disse alternative formålene med rapportering innebærer eller krever imidlertid som regel langt lavere rapporteringskvalitet enn de tradisjonelle, primære formålene.

En annen utfordring for rapportering er knyttet til oppfatninger av vesentligheten av MSB-rapportering. Det er ikke overraskende at det stilles spørsmål ved vesentligheten til MSB-rapportering, blant annet på grunn av den generelt svært lave rapporteringskvaliteten og at det finnes andre kilder til informasjon (Fallan, 2013a, 2020a). Dette må imidlertid skilles fra oppfattet vesentlighet for MSB-informasjon mer generelt (for eksempel Fallan, 2013a; Solomon & Solomon, 2006). Fokuset på MSB i samfunnet synes å øke, noe som må øke foretaks tilhørende risiko og muligheter (legitimitet, image, omdømme osv.) og dermed betydningen av MSB-forhold. Dette bør også øke vesentligheten av MSB-rapportering over tid, og forhåpentligvis medføre økte kvalitetskrav fra interessenter som trenger informasjon til ressursallokerings- og kontrollformål.

36.2.5 Regulering av rapporteringen – lovkrav, standarder og veiledninger

I Norge er rapportering om MSB-forhold regulert i regnskapsloven §§ 3-3a (gjelder regnskapspliktige foretak som ikke er små) og 3-3c (gjelder store regnskapspliktige foretak).¹⁴ Av disse er § 3-3a mest sentral.¹⁵ Den gjelder flere selskaper, lovkravene er presisert og konkretisert i Norsk RegnskapsStiftelses endelige regnskapsstandard NRS 16 Årsberetning¹⁶ og er langt eldre slik at den historisk har hatt større påvirkning på norsk rapporteringspraksis og MSB-prestasjoner ellers. Kravet om at styret måtte signere rapporteringen var og er et viktig grep for å sette MSB-forhold på styrets agenda. Kravene i NRS 16 (punkt 2.10) sammen med regnskapsloven § 3-3c bør være utgangspunktet for rapportering blant norske foretak. De nevnte reguleringene inkluderer både rapporteringskrav og - anbefalinger. Reguleringene dekker ikke alle aktuelle tema eller all informasjon som MSB-rapporteringen teoretisk sett kunne omhandle, verken i Norge eller andre steder. Det betyr at foretak

¹⁴ Det finnes bestemmelser om offentlig rett til informasjon i for eksempel Grunnloven § 112 andre ledd og i miljøinformasjonsloven. Regnskapsloven blir imidlertid regnet som den reelt sett mest relevante lov-kilden for regulering av foretaks offentlige MSB-rapportering.

¹⁵ Dette er forfatterens mening. Konsulenter o.l. trekker ofte fram § 3-3c som (den eneste) reguleringen av samfunnsansvars-/bærekraftsrapportering i Norge.

¹⁶ Endelige regnskapsstandarder skal følges.

alltid vil stå overfor frivillig rapportering i tillegg til eventuelle rapporteringskravene. Merk også at små regnskapspliktige foretak og enheter som ikke er regnskapspliktige etter regnskapsloven, for eksempel kommuner, fylkeskommuner og enheter i statsforvaltningen¹⁷, ikke er underlagt regulering av miljørapportering i Norge.

Det finnes reguleringer i flere og flere andre land, inkludert EU (Camilleri, 2015; Johansen, 2016; Nyquist, 2003; Schaltegger & Burritt, 2000). I 2014 vedtok EU endringer i regnskapsdirektivet om ikke-finansiell rapportering som inkluderer MSB-forhold (Johansen, 2016; Matuszak & Rozanska, 2017). Når det gjelder kravene til rapporteringens innhold minner reguleringene i direktivets artikkel 29a litt om bestemmelsene i regnskapsloven §§ 3-3a og 3-3c (og NRS 16 punkt 2.10) sett under ett. EU-direktivet åpner for en stor grad av valgfrihet i rapporteringen blant de rapporteringspliktige foretakene, noe som i vesentlig grad reduserer muligheten for brukernyttig informasjon. Terskelen for rapporteringsplikt knyttet til antall ansatte er satt høyere i artikkel 29a enn i regnskapsloven slik at EU-reglene relativt sett synes å gi færre rapporteringspliktige foretak enn regnskapslovens krav. EU kaller kombinasjonen av noen få rapporteringskrav, stor grad av valgfrihet, rapporteringsplikt kun for store allmennaksjeselskaper og dermed samlet sett liten administrativ (rapporterings)byrde for næringslivet generelt for «smart regulation» (Johansen, 2016).

Det finnes en god del forskning på betydningen av regulering versus frivillighet for MSB-rapportering (Bebbington et al., 2012; Camilleri, 2015; Chauvey et al., 2015; Criado-Jimenez, 2008; Fallan, 2015, 2016; Fallan & Fallan, 2009, 2017; Frost, 2007; Garcia-Torea, Fernandez-Feijoo & De La Cuesta, 2019; Helfaya & Kotb, 2016; Helfaya & Whittington, 2019; Helfaya, Whittington & Alawattage, 2018; Jackson, Bartosch, Avetisyan, Kinderman & Knudsen, 2019; Johansen, 2016; Larrinaga, Carrasco, Correa, Llena & Moneva, 2002; Llena et al., 2007; Luque Vilchez & Larrinaga, 2016; Matuszak & Rozanska, 2017; Melting & Tungen, 2012; Mion & Adai, 2019; Mobus, 2005; Nyquist, 2003; Patten, 2005; Situ & Tilt, 2018; Utgård, 2019; Vormedal & Ruud, 2009; Wei & Mo, 2016). Reguleringer kan ha en viss effekt på utbredelse, innhold og kvalitet, men den generelle kvaliteten på rapportering er likevel svært lav både for regulert og frivillig rapportering. Det kan også stilles spørsmålsteget ved kvaliteten på selve reguleringene (rapporteringskravene). Eksistens av reguleringer, obligatorisk og/eller anbefalt rapportering, betyr heller ikke at rapporteringspraksis følger reguleringene. Tvert i mot viser entydige forskningsresultater at en stor andel av foretakene ikke følger reguleringer (fullt ut), både i Norge og internasjonalt.¹⁸ Manglende håndheving av reguleringene fra myndigheter og revisor og fravær av konsekvenser ved manglende oppfylning av kravene kan forklare denne «non-compliance»-atferden.

¹⁷ Inkludert universiteter og høyskoler

¹⁸ Det er ikke kun forskere som har funnet dette (jf. referansene ovenfor), revisjonsselskapet PwC er også av samme oppfatning. Eli Moe-Helgesen, partner i PwC, viste til en undersøkelse PwC har gjort av Norges 100 største selskaper. Av disse opplyste hun at 29 selskaper omfattes av regnskapsloven § 3-3c. Undersøkelsen viste at kun 17 % av selskapene oppfyller kravene i regnskapsloven § 3-3c fullt ut, mens 45 % ikke etterlever kravene (Moe-Helgesen, 2019, s. 52).

I tillegg til statlige eller overnasjonale reguleringer har flere internasjonale børser innført rapporteringskrav for selskaper som er børsnotert hos dem (se for eksempel Situ og Tilt, 2018). Oslo børs har hatt en veiledning om rapportering som er frivillig å følge (Oslo børs, 2018). Etter oppkjøpet av Oslo børs har Euronext introdusert en egen (frivillig) veiledning (Euronext, 2020).

Det eksisterer også et stort antall frivillige rapporteringsstandarder, -anbefalinger og andre typer rapporteringsmekanismer. Global Reporting Initiative (GRI) er en av de mest kjente rapporteringsstandardene internasjonalt. Hovedstandarden har etterhvert fått stor utbredelse blant verdens største selskaper, og er den mest benyttede internasjonale, frivillige MSB-standarden (Jagd, 2015; KPMG, 2017). Ifølge KPMG (2017) er 75 % av verdens 250 største selskap¹⁹ og 63% av de 100 største selskapene i hvert av 49 utvalgte nasjoner benytter GRI i en eller annen grad/form. I Norge forventer den norske stat at store, statlig eide foretak rapporterer i henhold til GRI (Nærings- og handelsdepartementet, 2011, s. 62). På GRIs nettside finnes det en oversikt over hvilke selskaper (inkludert norske) som selv hevder å benytte GRI i sin rapportering.²⁰ GRIs ordinære standard er utviklet for store foretak, og er tilsvarende dårligere tilpasset små foretak.

GRI ble etablert i 1997 og organisasjonen lanserte den første versjonen av standarden i 2000. Standarden er basert på fastsetting av (rapporterings)prinsipper og rapportering av nøkkel-/resultatindikatorer som overordnet sett gjelder både økonomiske, sosiale og miljømessige forhold. Det er utviklet et stort antall nøkkelindikatorer som mer konkret går inn på organisatoriske forhold/foretaksstyring og MSB-temaer som anti korrupsjon, forurensning under vann, biologisk mangfold, helse, miljø og sikkerhet osv. Det er også utviklet flere bransjetillegg for at nøkkelindikatorerne skal være mer relevante. Standardens ide er relevant siden det er stort behov for begrepsavklaring, prinsipp utvikling og standardisering innenfor denne unge rapporteringsgrenen. Per januar 2020 har den ordinære GRI-standarden kommet i fem utgaver. Det er imidlertid ikke slik at nye versjoner nødvendigvis er bedre enn eldre. Fastsetting av rapporteringsstandarder inkluderer politiske prosesser hvor det inngås kompromisser blant annet for å tekkes næringslivet (som i stor grad frivillig velger om de vil ta standarden i bruk) (Johansen, 2016; Pucci, 2017). Standarden blir sterkt kritisert for å gå på akkord med krav til brukernyttig rapportering/høy rapporteringskvalitet og at den dermed i begrenset grad bidrar til å oppfylle rapporteringens tradisjonelle formål (se for eksempel Garcia-Torea, Fernandez-Feijoo & De La Cuesta, 2019). Det blir blant annet stilt spørsmål ved graden av valgfrihet i standarden og hvordan det påvirker sammenlignbarhet. Bransjetillegg er ikke alltid oppdatert for å

¹⁹ Målt i omsetning

²⁰ Per 20. januar 2020 er det 20 norske selskaper som er registrert i oversikten for sine (nyeste) rapporter. Vær oppmerksom på at foretak selv må og kan registrere seg på lista hvis de selv ønsker det, slik at lista ikke er uttømmende. GRI tar heller ikke ansvar for de som har registrert seg faktisk har brukt GRI-standarder. Det er åpenbart at lista ikke er fullstendig med hensyn til norske foretak som i sin rapportering skriver at de rapporterer i henhold til GRI. Eksemplene vi viser nedenfor av selskaper som har fått foretatt attestasjon av sin MSB-rapportering gir flere eksempler på selskaper som skriver de bruker GRI, men som ikke har registrert dette i GRIs database (Mowi, Sparebank1 Østlandet, Storebrand og Yara). GRIs oversikt finnes her: <https://www.globalreporting.org/reportregistration/verifiedreports>

være kompatibel med den nyeste versjonen. Det er også vesentlige forhold det etter kapitelforfatternes mening ikke er utarbeidet (hensiktsmessige) resultatindikatorer for.

Andre kjente, frivillige standarder, anbefalinger eller rapporteringsmekanismer på MSB-området er Carbon Disclosure Project (CDP), Sustainable Accounting Standards Board (SASB), International Integrated Reporting Council (IIRC)²¹, Greenhouse Gas Protocol (GHG)²² og Task Force on Climate-related Financial Disclosures (TCFD) som også støttes av prins Charles' Accounting for sustainability (A4S). Totalt sett finnes det et mylder av veiledninger/retningslinjer/rammeverk/standarder. I 2020 har det kommet nok en anbefaling som initiativtakerne²³ sier er et forsøk på å lage et felles rammeverk som kan erstatte mange av disse: Sustainable Development Goals Disclosure (SDGD) Recommendations er blant annet en slags sammenstilling av GRI, IIRC og TCFD (Adams, Druckman & Picot, 2020). SDGD legger også vekt på betydningen av (hensiktsmessig) revisjon/attestasjon. (Det er jo også i stor grad organisasjoner innen revisjon og regnskap som står bak.)

36.2.6 Rapporteringspraksis vedrørende miljø, samfunnsansvar og bærekraft

Vi har ovenfor beskrevet en situasjon hvor infrastrukturen for MSB-rapportering ennå er svært mangelfull samtidig som andre rammevilkår (for eksempel strategiske behov, etterspørsel samt MSB-områdets og den tilhørende rapporteringens kompleksitet) medfører ytterligere utfordringer. Foretaks rapportering speiler dette: Forskning viser klart at generell rapporteringspraksis har svært lav kvalitet, både for frivillig og pålagt rapportering internasjonalt og i Norge (Adams, 2004; Bouten et al., 2011; Cho et al., 2015; Deegan et al., 2000; Fallan, 2016; Fallan & Fallan, 2017; Garcia-Torea, Fernandez-Feijoo & De La Cuesta, 2019; Islam & Deegan, 2010; Luque Vilchez & Larrinaga, 2016; Matuszak & Rozanska, 2017; Niskanen & Nieminen, 2001; Patten, 2005; Patten & Zhao, 2014).

Rapporteringens kvalitet blir her vurdert utfra hvorvidt den er egnet til å oppfylle de tradisjonelle formålene med regnskap. IASB (2018) framhever blant annet relevans, kompletthet, nøytralitet, feilfrihet, verifiserbarhet, sammenlignbarhet og forståelighet som kvalitetskriterier²⁴ både for ressursallokerings- og kontrollformål. Ijiri (1975) framhever betydningen av harde/objektive data (verifiserbare, velspesifiserte og få målekriterier) for kontrollformålet. Ifølge forskning innebærer den generelle MSB-rapporteringspraksisen informasjon som er positiv (heller enn negativ), generell (heller enn spesifikk), tekstlig/narrativ (heller enn kvantitativ inkludert monetær), eksempelbasert (heller enn

²¹ En tidligere versjon av Garcia-Torea, Fernandez-Feijoo & De La Cuesta (2019) viste at IIRC-standarden har minst like store kvalitetsutfordringer som GRI. Dette er nok foreløpig er relativt vanlig fenomen for slike rammeverk. Det kommer dels av at standarder og veiledninger ønsker å imøtekomme foretaks (les: deres kunders) ønske om frivillighet og valgmuligheter, men også fordi utvikling av gode rapporteringsstandarder er svært komplekst og vil ta tid.

²² Egentlig prinsipper for hvordan klimagassutslipp kan beregnes.

²³ The Association of Chartered Certified Accountants (ACCA), Chartered Accountants ANZ (Australia og New Zealand), the Institute of Chartered Accountants of Scotland (ICAS) the International Federation of Accountants (IFAC), the International Integrated Reporting Council (IIRC) og the World Benchmarking Alliance (WBA).

²⁴ Kvalitative egenskaper ved brukernyttig regnskapsinformasjon, jf. IASBs konseptuelle rammeverk.

systematiske og fullstendige oppstillinger), ikke inkluderer sammenligningstall (over tid og med andre foretak/bransjetall), ikke inkluderer redegjørelse for rapporteringsprinsipper, vurderingsregler og begrepsavklaringer, ikke er verifisert osv. Det er typisk liten systematikk i rapportering av tematisk innhold som målsettinger, tiltak og måloppnåelse, status ved periodens begynnelse og slutt og perioderesultater osv. Med slike egenskaper er rapporteringen lite egnet til å møte kvalitetskrav knyttet til ressursallokering og kontroll. Det betyr også at rapporteringen er lite egnet til å bidra til at samfunnet oppnår FNs bærekraftsmål.

Det er ikke bare den gjennomsnittlige rapporteringspraksis som har vesentlig forbedringspotensial. Det gjelder også de foretakene som blir ansett for å være ledende innen MSB-rapportering. Et slikt eksempel er den nederlandske finansinstitusjonen ABN AMRO som ofte blir framholdt som et eksempel på god integrert rapportering. Dersom banken skal kunne holdes til ansvar for sine MSB-prestasjoner og sin MSB-status knyttet til for eksempel utlån må viktige MSB-indikatorer for bankens utlånsportefølje (for eksempel klimautslipp eller biologisk mangfold) sammenlignes med tilsvarende bransjeindikatorer hos konkurrenter og samfunnet totalt, tilsvarende MSB-indikatorer for bankens nye engasjementer siste år må sammenlignes med bankens totale portefølje i samme bransje og for konkurrenter og samfunnets totale portefølje, osv. Banken må sette seg mål for disse indikatorene, skissere hva de gjør for å nå målene og rapportere på måloppnåelsen. Ved rapportering av slike tall/vurderinger ville interessenter kunne se hvordan ABN AMRO sin kredittgivingsatferd påvirker samfunnsutviklingen sammenlignet med andre finansinstitusjoner. Slik informasjon finnes imidlertid ikke systematisk i rapporten. Når vesentlig informasjon ikke finnes har vi ikke engang kommet så langt at den aktuelle rapporterte informasjonen må vurderes opp mot kvalitetskravene. Men det synes klart at det ikke er en komplett rapportering av relevante forhold.

Et annet type eksempel gjelder rangeringen MSB-rapporteringen til de 100 største selskapene på Oslo børs som det norske selskapet The Governance Group foretar hvert år (The Governance Group, 2019). I rangeringen som er foretatt i 2019 (vedrørende selskapers rapportering for 2018) får selskapene Equinor og Borregaard full score på kvalitetsindeksen (4 poeng av 4 mulige). Det er viktig å være oppmerksom på at det resultatet ikke innebærer at Equinor og Borregaards MSB-rapporter er perfekte. På samme måte som ABN AMROs rapport har også disse et stort forbedringspotensial, selv om selskapene kan sies å ha kommet lenger i sin rapportering enn endel andre selskaper. The Governance Groups rangering og kvalitetsindeks er et positivt initiativ for å rette oppmerksomhet mot MSB-rapportering og -rapporteringskvalitet. Rangeringen har også en viktig funksjon i å legge press på selskapene med presumptivt størst forbedringspotensial. Samtidig må resultatene i rangeringen tolkes med fornuft.

Forskning på MSB-rapportering tilsier at det er store variasjoner i rapportering mellom selskaper. To av de viktigste forklaringsfaktorene for utbredelse og kvalitet er størrelse og bransje

(Fifka, 2013). Det betyr at de største foretakene generelt rapporterer mer enn mindre foretak²⁵ og at foretak i MSB-sensitive bransjer rapporterer mer enn foretak i bransjer med relativt lav oppfattet MSB-risiko.²⁶ MSB-rapportering i en eller annen form er utbredt blant store, børsnoterte selskaper. Ifølge KPMG (2017) hadde 93 % av de 250 største selskapene i verden MSB-rapportering, mens 72 % av de 100 største selskapene i hvert av 49 land (altså 4900 selskaper) hadde det samme. Andelene blant store og/eller børsnoterte selskaper i Norge har lenge vært minst på samme nivå (Fallan, 2015; Fallan & Fallan, 2007, 2009; Melting & Tungen, 2012; Vormedal & Ruud, 2009). Det finnes langt mindre forskning på rapportering i små og mellomstore foretak. Det antas at eksistensen og særlig mengden av MSB-rapportering er langt lavere blant små og mellomstore foretak internasjonalt. Når det gjelder eksistens av MSB-rapportering blant små foretak har Norge tidligere utmerket seg positivt, siden alle regnskapspliktige foretak uavhengig av størrelse måtte rapportere om forhold knyttet til ytre miljø og arbeidsmiljø i årsberetningen fra 1989 til 2017. En relativt høy andel av små- og mellomstore foretak rapporterte derfor slik informasjon i årsberetningen, selv om rapporteringen vedrørende ytre miljø for svært mange kun bestod i en setning a'la: «Selskapet påvirker ikke det ytre miljø utover det som er vanlig i bransjen.» Eksistensen av slik rapportering hos små foretak i Norge er sannsynligvis redusert med bortfallet av krav til årsberetning.

36.3 Attestasjon av miljø-, samfunnsansvars- og bærekraftrapportering

Bruk av MSB-informasjon til ressursallokerings- og kontrollformål blir fremmet av at interessentene kan stole på informasjonen. Som vi har beskrevet ovenfor er den generelle kvaliteten på MSB-rapportering i dag lav. Potensialet og behovet for økt rapportkvalitet både med hensyn til innhold og design synes derfor å være stort. Standardsettere og interessenter antar ofte at ekstern, uavhengig verifisering (attestasjon) av MSB-rapportering gir informasjonen økt troverdighet (Michelon, Patten & Romi, 2019). Med tanke på dagens attestasjonspraksis og -utbredelse er det mer presist å si at økt forekomst av hensiktsmessig attestert²⁷ MSB-rapportering kan bidra til å øke rapporteringskvaliteten (Adams, Druckman & Picot, 2020; Adams & Evans, 2004; Cooper & Owen, 2014; Gray, Adams & Owen, 2014; Larrinaga, Rossi, Luque-Vilchez & Nunes, 2018; Michelon, Patten & Romi, 2019).

²⁵ Merk at betegnelsen mindre foretak her først og fremst gjelder relativt små selskaper blant store, børsnoterte selskaper. Forskning har i liten grad undersøkt praksis blant små og mellomstore foretak (som heller ikke er notert på børs).

²⁶ Finansbransjen blir ofte regnet for å ha lav MSB-sensitivitet, fordi driften i stor grad er kontorhold og produksjon/leveranse av tjenestene ikke direkte innebærer for eksempel forurensning. Dette blir imidlertid for enkelt. De potensielle eksternalitetene ved kapitalformidling er enorme. Kapitalmottakernes MSB-påvirkning er en selvsagt virkning av kapitalformidlingen som gjør kapitalmottakernes virksomhet mulig. Dette viser også kapitalformidleres potensiale for å påvirke andres foretaksatferd til å bli mer MSB-vennlig. Finansinstitusjoner må stå til ansvar for og rapportere om disse eksternalitetene.

²⁷ Blant annet attestasjon som gir høy grad av sikkerhet for uttalelsen, et «scope» som er relevant for interessentene (og dermed at flere grupper av interessenter, ikke kun selskapsledelsen, er adressert for attestasjonen) osv.

Mange MSB-forhold påvirker årsregnskapet direkte (for eksempel bøter for ulovlige utslipp og kostnader til MSB-rapportering og -attestasjon). I foretak hvor det gjennomføres ordinær revisjon (enten på grunn av revisjonsplikt eller frivillig) blir finansregnskapsrelevante aspekter ved slike MSB-forhold dermed kontrollert som del av den ordinære revisjonen, jf. revisorloven § 2-1.²⁸ For denne revisjonen er både scope (hvilke forhold revisjonsoppdraget gjelder, inkludert omfang og art), høy sikkerhet for uttalelsen med mer fastsatt i lov og standard. Vi skal ikke se nærmere på det her.

Rapportering om MSB-forhold inkluderer imidlertid mye mer enn årsregnskapet, som beskrevet tidligere. Da er annen attestasjon²⁹ enn ordinær revisjon relevant. Dette kan være attestasjon etter standarder som ISAE 3000 eller AA1000, noe vi kommer tilbake til. Mens rapportering av MSB-informasjon er pålagt etter regnskapsloven §§ 3-3a og 3-3c og NRS 16, er det ikke krav om attestasjon av slik rapportering. Attestasjonen er frivillig i Norge. Likevel er det anbefalt av rapporteringsstandarder som GRI. GRI markerte i mange år selskaper med attestert rapportering med et eget suffiks (+) som vedheng til deres rapporteringsnivå.

Flere revisjonsselskaper (inkludert alle de store) og enkelte andre konsulent- og/eller sertifiseringsselskaper³⁰ og NGOer tilbyr i dag tjenester knyttet til MSB-rapportering og attestasjon. For revisjonsselskaper inkluderer dette direkte attestasjon av MSB-rapporter, rådgivning rundt rapportering og strategier knyttet til dette, samt rådgivning til investorer om hvordan de skal tolke og analysere rapporteringen er en sentral oppgave (Thornam, 2019). I tillegg foretar revisjonsselskaper såkalte «trial audits» for endel selskaper som er i en tidlig fase i utvikling av MSB-rapportering. Dette er en tjeneste der revisjonsselskapet gjennomgår rapporteringen og kommer med innspill på hva som kan og må forbedres uten at rapporteringen formelt skal attesteres og resultere i en attestasjonsrapport. «Trail audit» er gjerne et steg på veien mot å få gjennomført en direkte MSB-revisjon på kortere eller lengre sikt. Videre i dette kapitlet vil vi omtrent utelukkende ta for oss direkte attestasjon av MSB-rapportering (som innebærer annet enn ordinær revisjon).

36.3.1 Utbredelse av attestasjon av foretaks MSB-rapportering

Det er en klar økning i uavhengig attestasjon av MSB-rapportering blant de største selskapene internasjonalt. Andelen av verdens 250 største selskaper (G250) som kjøper slike tjenester har økt fra 19 % i 1999, 29 % i 2002, 30 % i 2005, 46 % i 2011 til 67 % i 2017 (Buhr, Gray & Milne, 2014; KPMG, 2017). Samme kilder viser at blant de 100 største selskapene i hvert av mange land (N100) var

²⁸ Revisor skal som del av den ordinære revisjonen påse at foretak som må levere årsberetning rapporterer på de innholdsmessige krav til MSB-informasjon i årsberetningen. Revisjonsselskapenes sjekklister inkluderer også slik kontroll. Men det er ikke et krav at den rapporterte MSB-informasjonen i årsberetningen blir vurdert mot virkeligheten.

²⁹ Og også beslektede tjenester (i Norge: avtalte kontrollhandlinger) som ifølge International Audit and Assurance Standards Board (IAASB) sitt rammeverk ikke innebærer attestasjon, jf. ISRS 4000-serien (Tvedt, 2018).

³⁰ For eksempel The Governance Group og DNV GL (tidligere Det norske veritas)

den gjennomsnittlige andelen 18 % i 1999, 27 % i 2002, 33 % i 2005, 38 % i 2011 og 45 % i 2017.³¹ Både Cooper & Owen (2014, s. 73) og Larrinaga, Rossi, Luque-Vilchez & Nunes (2018) sine sammenstillinger av resultater for flere år viser store forskjeller mellom land.

En sammenligning av gjennomsnittstallene for G250 og N100 (hvor størrelsen på N100 selskapene i gjennomsnitt er langt lavere enn for G250-selskapene) indikerer at størrelse er en relevant forklaringsfaktor for utbredelsen av denne typen uavhengige attestasjonstjenester. Larrinaga, Rossi, Luque-Vilchez & Nunes (2018) angir at 50 % av alle italienske selskaper og 70 % av alle amerikanske selskaper som har publisert attestasjonsberetninger³² er børsnoterte.³³ Funn i en rekke studier tyder på at attestasjon i hovedsak skjer hos store foretak (for eksempel Branco, Delgado, Gomes & Eugénio, 2014; Peters & Romi, 2015; Salterbaxter-Context, 2005; Simnett, Vanstraelen & Chua, 2009). Thornam (2019) indikerer det samme i Norge. Mange forhold tilsier at det sannsynligvis er få selskaper som kjøper attestasjon av MSB-rapportering når vi beveger oss en god del under de topp 100 største selskapene, men det er ønskelig med flere studier som viser dette i Norge.

I Norge hadde 40 % av de 100 største selskapene kjøpt ekstern attestasjon av MSB-rapporteringen i 2014 (PwC, 2015), noe som var redusert til 30 % for 2016 (PwC, 2017). Andelen i Norge (30 %) ligger dermed langt under gjennomsnittet blant de 100 største selskapene i hvert av 49 land (45 %) vist ovenfor.³⁴ Blant de 100 største selskapene i Norge hadde 45 % av de 33 allmennaksjeselskapene (ASA) slik ekstern verifikasjon for 2014, mot 37 % blant de øvrige selskapene. I rapporteringen for 2016 hadde imidlertid 50 % av 38 ASA attestert MSB-rapportering mot kun 18 % for andre selskaper. Forskjellen var enda større mellom selskap blant de 100 største med statlig eierskap (63 % hadde attestasjon), mot kun 24 % for selskaper uten statlig eierskap. Dette er i tråd med de særskilte forventningene staten har uttrykt knyttet til MSB-rapportering (og dermed attestasjon) for selskaper de har eierandel i (Nærings- og handelsdepartementet, 2011), som tidligere nevnt. Uten at vi kjenner grunnlagstallene for PwCs undersøkelse kan det også framholdes at det er sannsynlig at mange av de statlig eide selskapene (Equinor, Hydro, Telenor, DnB osv.) også er de aller største selskapene. Størrelse er tradisjonelt en viktig forklaringsfaktor med hensyn til rapportering, noe også forskjellen i tallene ovenfor mellom de 250 største selskapene i verden og gjennomsnittet av de 100 største i hvert av 49 land (som er langt mindre selskaper) viser.

I PwCs norske topp 100-undersøkelse fra 2019 fant vi ikke tall for attestasjon. Det blir imidlertid hevdet fra flere aktører i revisjonsbransjen at aktiviteten (etterspørselen etter) og økonomien

³¹ I 2017 gjelder dette gjennomsnittstallene for de 100 største selskapene i 49 land, mens det for eksempel i 2002 gjaldt de 100 største selskapene i 19 land. Mange land som var inkludert i undersøkelsen tidlig ligger gjerne på et høyere nivå enn en del av de som er inkludert nylig. Slik sett er prosenttallene over tid ikke helt sammenlignbare.

³² Ifølge GRIs database.

³³ Det framgår dog ikke eksplisitt at de børsnoterte selskapene er større enn ikke-børsnoterte.

³⁴ Forfatterne av dette kapitlet har ikke analysert disse resultatene, men en mulig årsak kan være at de 100 største selskapene i Norge er mindre enn de i mange andre land. Størrelse har betydning i rapportering. Andre mulige årsaker kan være at det er større tillit til foretaks atferd og rapportering i Norge, og dermed mindre behov for uavhengig attestasjon, eller at oppfattet risiko og muligheter knyttet til MSB-forhold er lavere i vårt velfungerende samfunn enn i mange andre land.

i hele spekteret av tjenester knyttet til MSB-rapportering og attestering har bedret seg vesentlig de siste par årene (se for eksempel Thornem, 2019). Historisk har ofte økonomien i attestasjon av MSB-rapportering vært begrenset. Det har både vært knyttet til antall oppdrag og størrelsen på honorarer. En tidlig svensk studie fant at honorarer for MSB-attestasjon typisk utgjorde 4 til 6 % av revisjonshonoraret for den ordinære revisjonen (Park & Brorson, 2005). En litt nyere studie blant selskaper notert på Londonbørsen (FTSE) fant at tilsvarende tall typisk var under 10 % (Cooper & Owen, 2014).

Som svar på forespørsler til Deloitte, EY, KPMG og PwC forteller de at staben som jobber med denne type oppgaver er mangedoblet i løpet av de fem til ti siste årene og at økningen forventes å fortsette.³⁵ Dette speiler utviklingen i oppdrag og omsetning. Det blir også framholdt at revisorer som primært jobber med finansiell revisjon får opplæring innen MSB-feltet med sikte på å posisjonere seg for arbeid med integrert rapportering. Selskapene har imidlertid vært tilbakeholdne med å tallfeste (utviklingen i) antall ansatte, oppdrag eller omsetning innen MSB som svar på i denne forespørselen. I et foredrag på DNR-dagen³⁶ 2019 fortalte Hanne Thornam, leder for bærekrafttjenester i EY, at EY forventet å være 13 ansatte som jobbet med dette i Norge høsten 2019, og at de blant annet hadde store kunder som DnB, DOF, Equinor, Posten og Tine (Thornam, 2019). PwC, som attesterer blant annet Storebrand, Lerøy, KLP og Sparebank1 Østlandet, har nå slike MSB-miljøer i Oslo og Bergen og planlegger opplæring av medarbeidere også andre steder i landet. Forfatterne av dette kapitlet antar at tallet på antall ansatte/årsverk på MSB-området i EY neppe er vesentlig forskjellig fra de andre store revisjonsselskapene.

36.3.2 Attestasjon, attestasjonsstandarder og attestasjonspraksis

Attestasjon skal være en bevitnelse fra en uhildet part på at et faktum eller en påstand er korrekt og til å stole på. The International Audit and Assurance Standards Board (IAASB) sitt rammeverk sier at attestasjon(soppdrag) innebærer tre parter (en ansvarlig part, en tiltenkt bruker og en revisor), påstand om saksforhold³⁷ fra den ansvarlige parten, revisors vurdering av hvorvidt påstanden om saksforholdet er i samsvar med identifiserte kriterier og skriftlig uttalelse fra revisor med konklusjon med høy eller moderat sikkerhet (Tvedt, 2018).

Den potensielle verdien av slik attestasjon kan være mangeartet. Økt tillit blant interessenter og sikkerhet for etterlevelse av relevante standarder er mulige utfall. Det kan medføre økt datakvalitet og intern tillit til dataene. Kanskje også bedre plasseringer i eksterne rankinger av eller som tar hensyn til MSB-rapportering (Thornam, 2019). Etter finanskrisen rundt 2008/2009 er det naturlig at aktører i

³⁵ Uttrykket «mangedobling» må dog sees i sammenheng med et svært lavt utgangspunkt.

³⁶ Arrangement avholdt av Den norske Revisorforening

³⁷ Historiske, finansielle resultater og finansiell stilling, ikke-økonomiske resultater/prestasjoner, fysiske karakteristika, systemer og prosesser, atferd og annet.

næringslivet har behov for å reetablere tillit i samfunnet. Attestasjon av åpen og relevant informasjon av så vel finansiell som ikke-finansiell art kan være et steg på veien for å rette på dette.

IAASBs attestasjonsstandard ISAE 3000 og AccountAbilitys standard AA1000 er to av de mest sentrale retningslinjene for verifisering av MSB-rapportering per i dag³⁸ (Adams & Evans, 2004; Cooper & Owen, 2014; Gray, Adams & Owen, 2014; Larrinaga, Rossi, Luque-Vilchez & Nunes, 2018; Michelin, Patten & Romi, 2019).

36.3.2.1 ISAE 3000

Ved attestasjon av MSB-rapportering som resulterer i en attestasjonsrapport fra revisor er det i Norge i stor grad den internasjonale revisjonsstandarden ISAE 3000 'Attestasjonsoppdrag som ikke er revisjon eller forenklet kontroll av finansiell informasjon' som benyttes som rammeverk for revisjonsarbeidet og utgangspunkt for beretning. I følge Jagd (2015) hadde 32 % av verdens 50 største selskaper attestasjon av MSB-rapportering i henhold til ISAE 3000. ISAE 3000 ble utarbeidet av IAASB som er underlagt the International Federation of Accountants (IFAC). Standarden skiller mellom påstandsbaserte attestasjonsoppdrag og direkte attestasjonsoppdrag. Påstandsbaserte attestasjonsoppdrag er oppdrag der en part som ikke er den praktiserende revisoren, måler eller evaluerer det underliggende saksforholdet mot kriteriene. Direkte attestasjonsoppdrag defineres som oppdrag der den praktiserende revisoren selv måler eller evaluerer det underliggende saksforholdet mot kriteriene.

Videre defineres i innledningen til standarden to grader av sikkerhet som skal bæres fram av den ansvarlige revisoren; betryggende (reasonable) og moderat (limited) sikkerhet for at informasjon om saksforholdet ikke inneholder vesentlig feilinformasjon. Begrepet «betryggende sikkerhet» finner vi igjen i IAASBs standarder som vedrører finansiell revisjon, og det gir uttrykk for en høy grad av sikkerhet for at informasjonen ikke inneholder vesentlig feilinformasjon (ISA 200, punkt 5). Felles for begge typene sikkerhet er at de er ment å øke graden av sikkerhet hos de tiltenkte brukerne som ikke er den ansvarlige parten, men den interne graderingen er altså ulik og dette gir seg utslag i revisors konklusjon på sitt arbeide. Den forutgående revisjonsinnsats vil selvfølgelig også være preget av hvilken grad av sikkerhet som skal gis; desto høyere sikkerhet, desto mer innsats. Med hensyn på konklusjonene fastslår ISAE 3000 at konklusjon med betryggende sikkerhet skal uttrykkes i positiv form. Dette innebærer at revisor formulerer seg på slik måte at revisor går god for at påstandene 'i det alt vesentlige' er korrekte, at rapporter 'i det alt vesentlige' er utarbeidet i samsvar med aktuelle kriterier osv. Når revisor kun gir uttrykk for moderat sikkerhet skal konklusjonen i henhold til ISAE 3000 uttrykkes i en form som gjengir hvorvidt revisor gjennom sitt arbeid har blitt oppmerksom på et eller flere forhold som indikerer at påstander og informasjon som skal attesteres inneholder vesentlig feilinformasjon. Dette kalles gjerne en konklusjon med negativ form. Blant verdens 50 største

³⁸ Det finnes også nasjonale standarder i enkelte land (for eksempel Sverige) som blir hyppig brukt, gjerne i kombinasjon med ISAE 3000 og/eller AA1000.

selskaper fant Jagd (2015) at 16 hadde ISAE 3000-attestasjon av MSB-rapporteringen. Hos 87 % av disse hadde attestasjonen av moderat (lav) sikkerhet.

Standarden klare retningslinjer for hvordan planlegging av slike attestasjonsoppdrag skal gjennomføres. Det er ingen forskjell mellom de to grader av sikkerhet når det gjelder den overordnede risikoanalysen og de vesentlighetsgrenser som legges til grunn. Når det kommer til å opparbeide seg forståelse av det underliggende saksforholdet og andre omstendigheter ved oppdraget har standarden imidlertid tydelige skiller. Når det skal avlegges attestasjon med moderat sikkerhet skal revisor i arbeidet med å skaffe seg en forståelse av det underliggende saksforholdet og andre omstendigheter ved oppdraget prioritere å finne frem til områder i informasjonen om saksforholdet hvor det er sannsynlig at vesentlig feilinformasjon kan forekomme. Når revisor skal konkludere med betryggende sikkerhet må det først identifiseres risiko for vesentlig feilinformasjon og deretter planlegges og gjennomføres handlinger for å håndtere den vurderte risikoen. I tillegg er revisor pålagt å opparbeide seg en forståelse av den interne kontrollen og å gjennomføre handlinger for å kunne evaluere utformingen av denne.

Denne boka har et særlig fokus på konkrete revisjonshandlinger, noe vi kommer tilbake til nedenfor. Teoretisk sett er imidlertid arten, tidspunktet og omfanget av attestasjonshandlinger også svært ulike avhengig av hvilken sikkerhet revisor ønsker å uttrykke. Standarden slår fast at på et attestasjonsoppdrag som skal gi moderat sikkerhet kan revisor både utføre færre handlinger og velge færre elementer som skal undersøkes. Som eksempel er det nevnt at det for en konklusjon med moderat sikkerhet kun utføres analytiske handlinger under omstendigheter hvor det på et attestasjonsoppdrag som skal gi betryggende sikkerhet både ville bli benyttet analytiske handlinger og andre handlinger.

36.3.2.2 AA1000

The Institute of Social and Ethical AccountAbility (AccountAbility) ble stiftet i 1996 og har utgitt en serie av MSB-standarder under navnet AA1000. AA1000AS (assurance standard) er attestasjonsstandarden, men den bygger dels på prinsipper og rammeverk fra andre standarder i serien. Den nåværende versjonen av AA1000AS ble utgitt i 2008 (med et senere tillegg i 2018), men det er varslet en ny versjon i 2020.³⁹ Et overordnet kjennetegn ved AA1000 er ønsket om å sette interessenters behov for informasjon i sentrum. Det er interessenter som vet hva som er relevante og vesentlige forhold for dem.

AA1000AS (AccountAbility, 2018a) innebærer to typer attestasjon (Jagd, 2015). Type 1 gjelder samsvar med prinsippene i AA1000AP (Accountability principles). AA100AP (AccountAbility, 2018b) er et rammeverk for foretak for å identifisere, prioritere og reagere/svare på MSB-utfordringer, hvor foretakene må slutte seg til de grunnleggende prinsippene involvering,

³⁹ Den nye versjonen er ikke kommet når dette kapitlet blir skrevet.

vesentlighet, lydhørhet og virkning.⁴⁰ Type 2 inkorporerer også dataenes reliabilitet. Standarden har enkelte likheter med ISAE 3000, for eksempel at den operer med moderat og høy grad av verifikasjon/sikkerhet for uttalelsen. Kravene til attestasjons handlinger ved moderat sikkerhet⁴¹ er langt lavere enn kravene ved høy sikkerhet⁴². På samme måte som i ISAE 3000 er det også mulig at konklusjon med både høy og moderat sikkerhet benyttes for ulike deler av attestasjonsoppdraget hos ett og samme selskap, ett og samme år.

Attestasjonsberetningen ved bruk av AA1000AS skiller seg fra beretningen etter ordinær revisjon eller ISAE 3000. Etter tradisjonell revisjon blir det skilt mellom ren beretning og ikke, og avdekkede forhold kommuniseres til foretaket privat, for eksempel i nummererte brev som ikke er offentlig tilgjengelig. I AA1000 er det meningen at beretningen skal gi detaljert informasjon om forhold som er identifisert i forbindelse med attestasjonen, inkludert sterke og svake sider, forslag til forbedringer osv. Beretningen etter AA1000 ment å kommunisere med en bredere gruppe interessenter enn kun foretaksledelsen, i tråd med hovedprinsippene bak standarden. Beretningen må derfor også forstås og brukes på en helt annen måte enn en ordinær revisjonsberetning (Jagd, 2015).

Ifølge Jagd (2015) er denne standarden brukt ved attestasjon av MSB-rapporteringen hos for eksempel 20 % av verdens 50 største selskaper. Av de 10 selskapene har attestasjonen moderat sikkerhet hos ni og høy sikkerhet hos en. I Norge har for eksempel Hydro tidligere brukt denne standarden.⁴³

36.3.2.3 Sammenligning og kritikk av ISAE 3000 og AA1000

De to standardene ISAE 3000 og AA1000AS har helt ulike utgangspunkt (Adams & Evans, 2004; Cooper & Owen, 2014; Gray, Adams & Owen, 2014; Larrinaga, Rossi, Luque-Vilchez & Nunes, 2018). ISAE 3000 er basert på regnskapstradisjonens attestasjonsrammeverk, hvor viktige fundament er å attestere at rapporterte data er nøyaktig målt og å redusere risikoen for revisor⁴⁴. AA1000 fokuserer i stedet på at attestasjonsprosessen skal ivareta ansvaret overfor interessentene. Forskjellen mellom standardene retter søkelyset mot spørsmål som hvem attestasjonsberetningen skal adresseres til (foretaksledelsen versus bredere interessentgrupper) og hvem som foretar eller deltar i prosessen med bestilling av attestasjonsoppdraget (oppdragets innretning/scope, sikkerhetsnivå for uttalelsen osv.). Spørsmålene blir imidlertid også framhevet på grunn av inkonsistens innen standarder (Adams

⁴⁰ Dette er forfatterens frie oversetting av begrepene involvement, materiality, responsiveness og impact. I forgjengeren til AA1000AP, AA1000APS fra 2008, var impact ennå ikke inkludert som grunnleggende prinsipp.

⁴¹ Attestasjonsbevis fra selskapets toppnivå gjennom intervjuer, overordnet analyse og et svært begrenset antall substansielle handlinger, for å oppnå plausibilitet/sannsynlighet for utsagnet/konklusjonen, ikke reliabilitet.

⁴² Attestasjonsbevis fra alle selskapets nivåer og fra eksterne parter, samt substansielle handlinger slik at konklusjonen er reliabel.

⁴³ Norsk Hydros tidlige miljørapporter ble ansett for å være verdensledende, og satte en standard som få selskaper senere har vært i stand til å oppnå, ifølge Buhr, Gray & Milne (2014, s. 54). Dette startet imidlertid før AccountAbility ble stiftet.

⁴⁴ Ved formelt sett å klargjøre for brukere i beretningen hvor høy sikkerheten for uttalelsen er (altså at attestasjonssikkerheten ikke er høyere enn den er).

& Evans, 2004). Det er verdt å merke seg at AccountAbility uttaler at AA1000 er godt egnet til bruk sammen med andre standarder. Videre synes anbefalingen om attestasjon i Adams, Druckman & Picot (2020) å orientere seg mot perspektiver både fra ISAE 3000 og AA1000.

Analyser og/eller sammenligninger av ISAE 3000 og AA1000AS er foretatt blant annet i Adams & Evans (2004), Cooper & Owen (2014) og Gray, Adams & Owen (2014). Larrinaga, Rossi, Luque-Vilchez & Nunes (2018), appendiks 2, gir en punkt-for-punkt sammenligning av ISAE 3000 og AA1000AS for 29 forhold knyttet til syv ulike temaer.⁴⁵ Det er rettet mye kritikk mot standardene på en lang rekke områder, slik som forholdet til hvilken informasjon som burde vært rapportert og rapporteringsprinsipper (inkludert fullstendighet og troverdighet), hvem attestasjonen er til for, hvilke forhold attestasjonen uttaler seg om (inkludert prosesser versus resultater), hvilke metoder som brukes, hvilken sikkerhet attestasjonene gir, hvem som bør attestere, attestasjonsleverandørens rolle og ikke minst valgfriheten knyttet til mange av temaene ovenfor (Adams & Evans, 2004; Cooper & Owen, 2014; Gray, Adams & Owen, 2014). Disse punktene gjelder dermed også IAASBs definisjon av attestasjon, nærmere bestemt alle kriteriene for hva et attestasjonsoppdrag er, som presentert med referanse til Tvedt (2018) ovenfor. Samlet sett betyr dette at det stilles spørsmål ved i hvilken grad attestasjonsstandardene bidrar til (vesentlig) økt brukernytte av MSB-rapportering.⁴⁶

Standardenes valgfrihet knyttet til hva som skal attesteres, graden av sikkerhet for uttalelsen osv. innebærer imidlertid at det også er relevant å se nærmere på bruken av standardene og attestasjonspraksis ellers.

36.3.2.4 Attestasjonspraksis

Utviklingen og bruken av MSB-attestasjonsstandardene kom som et svar på oppfattede vesentlige utfordringer med systematikk/strenghet og brukernytte i attestasjonspraksis for miljørapportering på 1990-tallet (Adams & Evans, 2004; Cooper & Owen, 2014; Gray, Adams & Owen, 2014). Studier pekte på manglende konsistens knyttet til hvilke tema som ble adressert, innretningen på oppdragene, formål med attestasjonen, attestasjonskriterier og -handlinger, nivå av sikkerhet som attestasjonene ga, attestasjonsarbeidets grundighet, formuleringen av attestasjonsberetningene og attestasjonsleverandørens uavhengighet. Foretaksledelsen ble ansett å ha stor grad av kontroll over hele attestasjonsprosessen (Adams & Evans, 2004). Når attestasjonen i tillegg ofte fokuserte på ledelsessystemer i stedet for resultater, kunne det være egnet til å redusere åpenhet og ansvar overfor eksterne interessenter (Cooper & Owen, 2014). Det oppstod et forventningsgap mellom interessentene behov for verifikasjon og attestasjonens innhold (Adams & Evans, 2004; Kamp-Roelands, 1999).

⁴⁵ Lista er basert på et datainnsamlingsinstrument videreutviklet fra forløpere av Rossi og Tarquinio (2017).

⁴⁶ Det er viktig at revisorer og brukere av attestasjonstjenester kjenner til denne kritikken. Selv om det ikke er rom for å gå ytterligere inn på dette er, kan interesserte lese videre om ytterligere perspektiver, inkludert historie om attestasjon av MSB-rapportering i Norge, i Fallan (2020b).

I tillegg til disse utfordringene er det også viktig å være klar over at utfordringer knyttet til MSB-forhold og -rapportering i seg selv (eksterne effekter, mange potensielt relevante måleenheter, uklarhet i målekriterier og manglende kunnskap om komplekse sammenhenger i for eksempel naturen) og ekstra utfordringer knyttet til generelt lav kvalitet i rapporteringspraksis, medfører særlige utfordringer for attestasjon (se for eksempel Adams & Evans, 2004). Samlet sett var det et behov for større grad av standardisering (Cooper & Owen, 2014; Gray, Adams & Owen, 2014) og eventuelt lovkrav knyttet til attestasjon (Adams & Evans, 2004).

Vel 20 år senere er det grunn til å spørre i hvilken grad situasjonen for brukerne av rapportering har blitt bedre. Det er utviklet nye attestasjonsstandarder som har medført økt standardisering, for eksempel av ordleggingen i attestasjonsberetningen (Cooper & Owen, 2014). Larrinaga, Rossi, Luque-Vilchez & Nunes (2018) fant stor grad av slik standardisering over tid i Italia, mens det i USA var langt større variasjon. Normene for og graden av institusjonalisering av attestasjon av MSB-rapportering i Italia samsvarte med langt høyere adopsjonsrater for attestasjon enn i USA. Men selv om standardisering har noen fordeler for gjennomføring, utbredelse og bruk av attestasjon, finner Larrinaga, Rossi, Luque-Vilchez & Nunes (2018) at den mer varierte amerikanske praksisen bidrar til minst like stor åpenhet blant de (færre) selskapene som har attestasjon. De konkluderer med at den generelle praksisen som har spredd seg i Italia, en svært begrenset versjon av attestering, ikke øker åpenheten. I stedet antyder de at praksisen er motivert av hensyn til foretaksledelsen og ikke åpenhet og ansvar for interessentenes behov. Studien viser til tilsvarende funn i O'Dwyer & Owen (2007) og Perego (2009). Den italienske praksisen kan være i tråd med funnet av at motivasjonen for MSB-attestasjon hos foretaksledelsen i utvalgte britiske selskaper i hovedsak var av foretaksintern karakter (rapporteringsprosesser osv.), og ikke brukernytte for eksterne interessenter (Owen, Chapple & Urzola, 2009). Standardisering alene trenger ikke være tilstrekkelig.

I studien knyttes forskjellene mellom Italia og USA også til at de fire store revisjonsselskapene har en stor del av attestasjonsmarkedet i Italia, mens andre typer attestasjonstilbydere fortsatt dominerer markedet i USA. Revisjonsstandarder ISAE 3000 brukes i stor grad i Italia, promotert av de store revisjonsselskapene (Larrinaga, Rossi, Luque-Vilchez & Nunes, 2018), og vi tolker studien slik at AA1000AS brukes relativt hyppigere i USA hvor de store revisjonsselskapene ikke har samme fotfeste.⁴⁷ Slike forskjeller i diffusjon av ISAE 3000 og AA1000AS mellom landene og forskjeller mellom innholdet i attestasjonsberetningene som studien finner mellom landene stemmer i såfall med de ulikhetene mellom standardenes krav til innholdet i attestasjonsberetningene som vi har beskrevet tidligere. Det kan legges til at blant verdens 250 største selskaper og gjennomsnittet blant de 100 største selskapene i hvert av en stor mengde land er ca. 2/3 av attestasjonene av MSB-rapportering foretatt av de store revisjonsselskapene (KPMG, 2015).

⁴⁷ Michelin, Patten & Romi (2019) stadfester at trenden er at revisjonsselskaper i hovedsak benytter IASE 3000 og andre typer attestasjonsleverandører i større grad benytter AA1000AS.

Innen revisjonslitteraturen er det vanlig å anta at attestasjon bidrar til å oppdage feil i regnskapet før rapportering, slik at antall korrigeringer i avgitt regnskap er lavere for reviderte selskaper. Det er en indikasjon på at revisjon av finansregnskapet bidrar til økt regnskapskvalitet. Når det gjelder attestasjon av MSB-rapportering finner imidlertid Michelin, Patten & Romi (2019) at attestasjon øker antall korrigeringer i rapporteringen i USA. Funnet gjelder både korrigeringer av direkte feil og på grunn av metodeendringer, og det gjelder både vesentlige og uvesentlige korrigeringer utfra en kvantitativ vesentlighetsgrense. Når det gjelder funn for metodeendringer og uvesentlige feil er disse signifikante kun for andre attestasjonsleverandører enn revisjonsselskaper. Resultatene for MSB-forhold er i overensstemmelse med KPMG (2011, 2013). Michelin, Patten & Romi (2019) konkluderer med at MSB-korrigeringer avviker fra finansregnskapskorrigeringer. Selv om MSB-korrigeringer potensielt kan indikere bedre rapportering, mener de det kan være en markedsstrategi for attestasjonsleverandører for å øke synligheten og den oppfattede verdien av deres tjenester. Slike strategier kan anses nødvendige siden få selskaper i USA har MSB-attestasjon, og vi har også tidligere sett at attestasjonshonorarene har vært lave sammenlignet med de for revisjon av finansregnskapet.⁴⁸

Innenfor attestasjonsstandardene er det valgfrihet. Dette gjelder blant annet i valget mellom betryggende/høy og moderat/lav attestasjonssikkerhet. Jagd (2015) fant at 90 % av AA1000-attestasjoner og 87 % av ISAE 3000-attestasjoner blant verdens 50 største selskaper hadde lav sikkerhet for uttalelsen. Beskrivelser av forskjellene på attestasjon med betryggende versus moderat/lav sikkerhet illustrerer hvordan denne attestasjonspraksisen kan redusere MSB-rapporteringens brukernytte (Adams & Evans, 2004; Cooper & Owen, 2014; Gray, Adams & Owen, 2014; Jagd, 2015).

Det har ikke vært et mål å gi en uttømmende oversikt over litteraturen på området i dette kapitlet. Tiltross for kritiske stemmer om verdien (brukernytten) av attestasjon av MSB-rapportering synes utbredelsen av attestasjon av MSB-rapportering å ha økt vesentlig blant verdens største selskaper. Spørsmålet er om det fordi attestasjonen er av verdi for interessentene, er det fordi attestasjonen er av verdi for foretaket/foretaksledelsen eller begge deler? Den generelle oppmerksomheten rundt MSB-spørsmål og næringslivets tilsynelatende oppslutning rundt rapporterings- og attestasjonsanbefalingen til Adams, Druckman & Picot (2020) peker forhåpentligvis i riktig retning. Den oppmerksomme leser vil ha merket seg at hovedforfatteren bak Adams, Druckman & Picot (2020), Carol Adams - en av verdens fremste forskere på dette området, har vært involvert i en rekke kritiske analyser av rapporterings- og attestasjonspraksis og -standarder siden 1990-tallet. Etterhvert som detaljene i forslaget til den nye «kompromisstandarden» blir avklart, blir det spennende å se i hvilken grad hun har fått gjennomslag for sine egne tidligere anbefalinger for økt rapporterings- og attestasjonskvalitet.

⁴⁸ Det tiltross for at brukernyttig attestasjon av MSB-forhold ofte vil være svært kompleks.

36.3.3 Eksempler på attestasjonshandlinger i forbindelse med MSB-rapportering

Denne boka har et særlig fokus på konkrete revisjonshandlinger. Nedenfor blir det gitt eksempler på handlinger som attestasjonsleverandører (inkludert revisorer) gjennomfører i forbindelse med attestasjoner av MSB-rapportering. Eksemplene i Tabell 1 er hentet fra rapporteringen til store, norske selskaper notert på Oslo børs for regnskapsåret 2018. Det er lagt vekt på å velge selskaper fra ulike bransjer og selskaper hvis rapportering er attestert av ulike revisjonsselskaper/attestasjonsselskaper. Valgfriheten med hensyn til selskaper er begrenset på grunn av det relativt lave antallet foretak som kjøper attestasjon av MSB-rapportering i Norge. Utvalget innebærer ikke vurderinger av om teksten representerer særskilt gode eller dårlige eksempler. Eksemplene har heller ikke som mål å gi en uttømmende liste av aktuelle handlinger fra revisorutstedte attestasjoner. Siden det i Norge er mest vanlig å foreta MSB-attestasjon i henhold til ISAE 3000 har vi i Appendix A lagt ved et eksempel på handler foretatt i henhold til AA1000AS.⁴⁹

Utdragene har fokus på avsnittet 'Revisors oppgaver og plikter' i revisors attestasjonsrapport. Alle attestasjonsoppdragene innebærer uttalelse med moderat sikkerhet. Eksempler på attestasjon av rapportering for 2018 følger i Tabell 1:

⁴⁹ En eksempelliste over attestasjonshandlinger kan også finnes for eksempel i Ernst & Young (2005, s. 328).

Tabell 1: Eksempler på attestasjon av rapportering for 2018

Selskap	Attestasjonsstandard	Attestasjonshandlinger	Hvem som har utført attestasjon
Hydro 2018 (Norsk Hydro, 2019, 268-269)	ISAE 3000	The procedures selected depend on our understanding of the Viability performance and other engagement circumstances, and our consideration of areas where material misstatements are likely to arise. Our procedures for limited assurance on the Viability performance 2018 included: <ul style="list-style-type: none"> • A risk analysis, including a media search, to identify relevant sustainability issues for Hydro in the reporting period; • Interviews with senior management and relevant staff at corporate and selected sites concerning sustainability strategy and policies for material issues, and the implementation of these across the business; • Enquiries to management to gain an understanding of Hydro's processes for determining material issues for Hydro's key stakeholder groups; • Interviews with relevant staff at corporate level responsible for providing the information, carrying out internal control procedures and consolidating the data in the Viability performance 2018; • Visits to three production sites to review the source data and the design and implementation of controls and validation procedures at local level; • Reviewing relevant internal and external documentation, on a limited test basis, in order to determine the reliability of the Viability performance 2018; • Reading the Viability performance 2018 to determine whether there are any material misstatements of fact or material inconsistencies based on our understanding obtained through our assurance engagement. • Assessment of Hydro's reporting in relation to Subject Matters 1 to 4 as set out in ICMM Sustainable Development Framework: Assurance Procedure; • Assessment of Hydro's self-declared commitment to the Aluminium Stewardship Initiative's 11 principles and underlying criteria; • Determination of the consistency of the sustainability information in the Hydro Communication on Progress 2018 with the information in the Viability performance 2018. 	KPMG AS
Mowi 2018 (Mowi, 2019, s. 240)	ISAE 3000	“Our work has consisted of the following procedures: <ul style="list-style-type: none"> • Review of Mowi ASA's process for the preparation and presentation of the Sustainability Report to provide us with an understanding of how Sustainability is ensured in practice within the business • Interviewed those in charge of Sustainability reporting to develop an understanding of the process for the preparation of the Sustainability Report • Verified on a sample basis the information in the Sustainability Report against source data and other information prepared by Mowi ASA • Assessed the overall presentation of the Sustainability Report against the criteria in GRI Standards including a review of the consistency of information” 	EY AS
Sparebank1 Østlandet 2018 (Sparebank1 Østlandet, 2019, s. 134-135)	ISAE 3000	«Våre kontroller har omfattet blant annet møter med nøkkelsatte innenfor de vesentlige områdene, herunder HR, innkjøp, risikostyring og compliance, kreditt og kapitalmarked, for å vurdere internkontroll og rutiner knyttet til rapportering av nøkkeltall for bærekraft; innsamling og gjennomgang av relevant informasjon som støtter fremstillingen av nøkkeltall for bærekraft; kontrollberegninger av nøkkeltall for bærekraft basert på en vurdering av risiko for feil i sammenstillingen av nøkkeltallene.»	PwC AS
Storebrand 2018	ISAE 3000	«Våre kontroller har omfattet blant annet møter med nøkkelsatte innenfor de vesentlige områdene, herunder ansvarlige investeringer, HR og ansvarlige for utarbeidelsen av klimaregnskapet for Storebrand ASAs eiendomsportefølje og egen drift, for å vurdere internkontroll og rutiner knyttet til rapportering av nøkkeltall for bærekraft; innsamling og	PwC AS

(Storebrand 2019, s. 218-219)		gjennomgang av relevant informasjon som støtter framstillingen av nøkkeltall for bærekraft; vurdering av fullstendighet og nøyaktighet i de presenterte nøkkeltall for bærekraft; og kontrollberegninger av nøkkeltall for bærekraft basert på en vurdering av risiko for feil i sammenstillingen av nøkkeltallene.»	
Telenor 2018 (Telenor, 2019, s. 38)	ISAE 3000	<p>“We are required to plan and perform our work in order to consider the risk of material misstatement of the Selected Information; our work included, but was not restricted to:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Assessing the appropriateness of the Criteria for the Selected Information; • Conducting interviews with Telenor’s management to obtain an understanding of the key processes, systems and controls in place to generate, aggregate and report the Selected Information; • Several visits to Telenor’s head office in Oslo to review processes and systems for preparing market-level data consolidated at group level; • Performing limited sample testing of the Selected Information to check that data had been appropriately measured, recorded, collated and reported; and • Reviewing that the evidence, measurements and their scope provided to us by Telenor for the Selected Information are prepared in line with the Criteria.” <p>... “Relevant data and activities between 1st January 2018 and 31st December 2018 were sampled to check for consistency between claims and actual performance. To assess the claims, which includes an assessment of the risk of material misstatement in the Report, we have used Telenor’s reporting criteria (the “Criteria”), which can be found here https://www.telenor.com/wpcontent/uploads/2018/03/Telenor-non-financial-reporting-criteria.pdf”</p>	DNV GL Business Assurance Norway AS (tidligere: Det norske veritas)
Yara 2018 (Yara, 2019, s. 84)	ISAE 3000	“Based on an assessment of materiality and risks, our work included analytical procedures and interviews as well as a review on a sample basis of evidence supporting the subject matters. We have performed interviews with management and individual resources responsible for the GRI reporting at corporate and at selected production units represented by Yara Italy Ravenna and Yara Ferrara.”	Deloitte AS

Tabell 1 viser at de utførte attestasjonshandlingene er mangeartede og varierer i stor grad fra selskap til selskap. Det synes å være liten standardisering i hvilke handlinger revisor gjennomfører, og det samme gjelder måten revisor uttrykker seg på i denne delen av sin rapport. I noen tilfeller er handlingene beskrevet svært detaljert og med angivelse av hvilke anlegg som er besøkt osv., mens det i andre tilfeller er svært generelle og lite presise beskrivelser av handlinger utført.

Det som ikke framgår av Tabell 1 er imidlertid at attestasjonsoppdragene som danner (deler av) grunnlaget for hvilke handlinger som velges også varierer fra selskap til selskap, av mange årsaker. Ofte er rett og slett oppdragets art (innhold, omfang osv.) ulikt. Det kan være forskjell på å foreta en attestasjon av et selskaps GRI-rapportering og et selskaps MSB-rapportering som er basert på regnskapsloven §§ 3-3a og 3-3c samt NRS 16 Årsberetning. Det kan også være forskjell på å attestere to ulike selskapers GRI-rapportering, siden blant annet intern og ekstern kontekst er ulik (for eksempel bransje) og valget av resultatindikatorer vil variere. Noen selskaper vil kun ha en vurdering av interne forhold eller påvirkninger, mens andre ønsker å inkludere eksterne effekter. Enkelte selskaper vil ha en vurdering av prosesser, mens andre også vil ha verifikasjon av resultater, måloppnåelse osv. Dette viser også aspekter knyttet til (manglende) standardisering. Den store variasjonen i hva attestasjon betyr i hvert tilfelle, samt lav grad av sikkerhet, er en del av kritikken mot slik attestasjon (Gray, Adams & Owen, 2014).

Det framgår av eksemplene ovenfor at det ikke kun er tradisjonelle revisjonselskaper som kan gjennomføre og avlegge attestasjon for MSB-rapportering. DNV GL har attestert Telenors MSB-rapport for 2018. ISAE 3000 er lagt til grunn for denne attestasjonen også.

Attestasjon av MSB-rapportering gir i de fleste tilfeller uttrykk for moderat sikkerhet fra revisors side. I Norge er attestasjon av Equinors MSB-rapportering for 2018 et unntak fra dette (Equinor, 2019). Der gir revisor uttrykk for betryggende sikkerhet når det gjelder utvalgte deler av klima, miljø og sikkerhetsindikatorene, mens det er gitt moderat risiko for den resterende delen av MSB-rapporten.

I tillegg til de nevnte rammeverk for bærekraftsrapportering får også revisor oppgaver knyttet til attestasjon av mer konkret art som for eksempel på rapporter om utslipp av klimagasser. Til grunn for dette ligger rammeverk for rapportering som GHG (Greenhouse Gas Protocol) og EU ETS (EU Emissions Trading System). Her kan revisors arbeid bli svært praktisk med besøk på oljeinstallasjoner og industrianlegg blant annet.

36.4 Referanser

- AccountAbility (2018a). AA1000 Assurance Standard (AA1000AS, 2008) with 2018 addendum. September 2018.
- Accountability (2018b). AA1000 Accounting Principles 2018.
- Adams, C. A. (2004). The ethical, social and environmental reporting-performance portrayal gap. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 17(5), 731-757.
- Adams, C. A., Druckman, P. B. & Picot, R. C. (2020). Sustainable Development Goals Disclosure (SDGD) Recommendations.

- Adams, C. A. & Evans, R. (2004). Accountability, Completeness, Credibility and the Audit Expectations Gap. *The Journal of Corporate Citizenship*, 14, 97-115.
- Adams, C. A. & Harte, G. (1998). The changing portrayal of the employment of women in British banks' and retail companies' corporate annual reports. *Accounting, Organizations & Society*, 23(8), 781-812.
- Bebbington, J., Kirk, E. A. & Larrinaga, C. (2012). The production of normativity: A comparison of reporting regimes in Spain and the UK. *Accounting, Organizations and Society*, 37, 78–94.
- Bebbington, J., Larrinaga, C. & Moneva, J. M. (2008). Corporate social reporting and reputation risk management. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 21(3), 337-361.
- Bouten, L., Everaert, P., Liedekerke, L. V., Moord, L. D. & Christiaens, J. (2011). Corporate social responsibility reporting: A comprehensive picture? *Accounting Forum*, 35, 187-204.
- Branco, M. C., Delgado, C., Gomes, S. F. & Eugenio, T. C. P. (2014). Factors influencing the assurance of sustainability reports in the context of the economic crisis in Portugal. *Managerial Auditing Journal*, 29(3), 237-252.
- Brown, N. & Deegan, C. (1998). The public disclosure of environmental performance information - a dual test of media agenda setting theory and legitimacy theory. *Accounting and Business Research*, 29, 21-41.
- Buhr, N., Gray, R. & Milne, M. J. (2014). Histories, rationales, voluntary standards and future prospects for sustainability reporting. CSR, GRI, IIRC and beyond. In Bebbington, Unerman & O'Dwyer (eds.): *Sustainability accounting and accountability*. 2nd edition. London & New York: Routledge.
- Camilleri, M. A. (2015). Environmental, social and governance disclosures in Europe. *Sustainability Accounting Management and Policy Journal*, 6(2), 224–242.
- Campbell, D., Craven, B. & Shrivs, P. (2003). Voluntary social reporting in three FTSE sectors: A comment on perception and legitimacy. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 16(4), 558–581.
- Chauvey, J.-N., Giordano-Spring, S., Cho, C. H. & Patten, D. M. (2015). The normativity and legitimacy of CSR disclosure: Evidence from France. *Journal of Business Ethics*, 130, 789–803.
- Cho, C. (2009). Legitimation strategies used in response to environmental disaster: A french case study of total SA's Erika and AZF incidents. *European Accounting Review*, 18(1), 33–62.
- Cho, C., Laine, M. Roberts, R. W., Rodrigue, M. (2015). Organized hypocrisy, organizational façades, and sustainability reporting. *Accounting, Organizations and Society*, 40, 78-94.
- Cooper, S. & Owen, D. (2014). Independent assurance of sustainability reports. In Bebbington, Unerman & O'Dwyer (eds.): *Sustainability accounting and accountability*. 2nd edition. London & New York: Routledge.
- Criado-Jiménez, I., Fernández-Chulián, M., Husillos-Carqués, F. J. & Larrinaga-González, C. (2008). Compliance with mandatory environmental reporting in financial statements: The case of Spain (2001–2003). *Journal of Business Ethics*, 79, 245–262.
- Crowther, D. & Aras, G. (2008). *Corporate Social Responsibility*. Ventus Publishing. ISBN 978-87-7681-415-1.
- Deegan, C., Rankin, M. & Voght, P. (2000). Firms' disclosure reactions to major social incidents: Australian evidence. *Accounting Forum*, 24(1), 101-130.
- Equinor (2019). Årsrapport 2018. Equinor ASA.
- Euronext (2020). Guidelines to issuers for ESG reporting.
- Fallan, E. (2013a). Exploration of resource allocation decision making demand and stewardship demand for environmental disclosure. I Fallan (red.) *Issues on supply and demand for environmental accounting information*. PhD Series 41:2013. Copenhagen Business School.
- Fallan, E. (2013b). The representativeness of the annual report as data source in CSR reporting research. I Fallan (red.) *Issues on supply and demand for environmental accounting information*. PhD Series 41:2013. Copenhagen Business School.
- Fallan, E. (2015). Corporate social responsibility and tax aggressiveness: A test of legitimacy theory. *Social and Environmental Accountability Journal*, 35(3), 198–200.
- Fallan, E. (2016). Environmental reporting regulations and reporting practices. *Social and Environmental Accountability Journal*, 36(1), 34–55.

- Fallan, E. (2020a). *Bruk av informasjon fra foretaks miljørapportering ressursallokerings- og kontrollformål*. Kapittel 9 i Stenheim, T., Baksaas, K. M. & Kulset, E. (red.): Aktuelle temaer i regnskap og revisjon. Oslo: Cappelen Damm.
- Fallan, E. (2020b). *Attestasjon av rapportering om sosiale og miljømessige forhold i Norge og internasjonalt – kort blikk på historie, standarder og praksis*. Kapittel 10 i Stenheim, T., Baksaas, K. M. & Kulset, E. (red.): Aktuelle temaer i regnskap og revisjon. Oslo: Cappelen Damm.
- Fallan, E. & Fallan, L. (2007). A longitudinal and cross-sectional analysis of volume and content of corporate environmental disclosure in Norwegian companies: A research note on innovativeness and adoption. TØH-serien 2007:5, Trondheim Business School.
- Fallan, E. & Fallan, L. (2009). Voluntarism versus regulation: lessons from public disclosure of environmental performance information in Norwegian companies. *Journal of Accounting & Organizational Change*, Vol. 5, pp. 472-489.
- Fallan, E. & Fallan, L. (2017). Er regnskapsreguleringer avgjørende for kvaliteten på miljøinformasjon i årsrapporten? I Busch, Olaussen & Pettersen (red.), *Bred og spiss! NTNU Handelshøyskolen 50 år*. Fagbokforlaget.
- Fallan, E. & Fallan, L. (2019). Corporate tax behaviour and environmental disclosure: Strategic trade-offs across elements of CSR? *Scandinavian Journal of Management*, 35(3).
- Fifka, M. S. (2013). Corporate Responsibility Reporting and its Determinants in Comparative Perspective - a Review of the Empirical Literature and a Meta-analysis. *Business Strategy and the Environment*, Vol. 22, pp. 1-35.
- Frost, G. R. (2007). The Introduction of Mandatory Environmental Reporting Guidelines: Australian Evidence. *Abacus*, 43(2), 190-216.
- Garcia-Torea, N., Fernandez-Feijoo, B. & De La Cuesta, M. (2019). CSR reporting communication: Defective reporting models or misapplication? *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 1-17.
- Gjesdal, F. (1981). Accounting for Stewardship. *Journal of Accounting Research*, Vol. 19, pp. 208-231.
- The Governance Group (2019). *Bærekraft på børs 2019*. En analyse av bærekraftsrapporteringen til de 100 største selskapene på Oslo Børs.
- Gray, R., Adams, C. A. & Owen, D. (2014). *Accountability, Social Responsibility and Sustainability. Accounting for Society and the Environment*. Harlow: Pearson Education Limited.
- Guthrie, J. & Parker, L. D. (1989). Corporate social reporting: a rebuttal of legitimacy theory. *Accounting and Business Research*, 9, 343-352.
- Helfaya, A., & Kotb, A. (2016). Environmental reporting quality: An analysis of global credibility initiatives. In I. Ahmed (Ed.), *Handbook of research on green economic development: Initiatives and strategies* (pp. 628–657). IGI global book.
- Helfaya, A. & Whittington, M. (2019). Does designing environmental sustainability disclosure quality measures make a difference? *Business Strategy and the Environment*, 48, 525-541.
- Helfaya, A., Whittington, M. & Alawattage, C. (2018). Exploring the quality of corporate environmental reporting: Surveying Preparers' and Users' Perceptions. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*.
- Hogner, R. H. (1982). Corporate Social Reporting: Eight Decades of Development at U.S. Steel. *Research in Corporate Social Performance and Policy*, 4, 243-250.
- Hooghiemstra, R. (2000). Corporate Communication and Impression Management - New Perspectives Why Companies Engage in Corporate Social Reporting. *Journal of Business Ethics*, 27, 55-68.
- IASB (2018). IFRS Conceptual Framework for Financial Reporting. International Accounting Standards Board. March 2018.
- Ijiri, Y. (1975). *Theory of accounting measurement*, Sarasota, FL, American Accounting Association.
- Islam, M. A. & Deegan, C. (2010). Media pressures and corporate disclosure of social responsibility performance information: a study of two global clothing and sports retail companies. *Accounting and Business Research*, 40, 131-148.
- Jackson, G., Bartosch, J., Avetisyan, E., Kinderman, D. & Knudsen, J. S. (2019). Mandatory Non-financial Disclosure and Its Influence on CSR: An International Comparison. *Journal of Business Ethics*.

- Jagd, J. T. (2015). *Investor oriented corporate social responsibility reporting*. London and New York: Routledge.
- Johansen, T. R. (2016). EU regulation of corporate social and environmental reporting. *Social and Environmental Accountability Journal*, 36(1), 1–9.
- Kamp-Roelands, N. (1999). Audits of Environmental Reports: Are We Witnessing the Emergence of Another Expectation Gap? (Koninklijk Nederlands Instituut van Registeraccountants).
- KPMG (2011). KPMG International Survey of Corporate Responsibility Reporting 2011.
- KPMG (2013). The KPMG Survey of Corporate Responsibility Reporting 2013.
- KPMG (2015). Currents of change. The KPMG Survey of Corporate Responsibility Reporting 2015.
- KPMG (2017). The road ahead. The KPMG Survey of Corporate Responsibility Reporting 2017.
- Larrinaga, C., Carrasco, F., Correa, C., Llena, F. & Moneva, J. M. (2002). Accountability and accounting regulation: the case of the Spanish environmental disclosure standard. *The European Accounting Review*, Vol. 11, pp. 723-740.
- Larrinaga, C., Rossi, A., Luque-Vilchez, M. & Núñez-Nickel, M. (2018). Institutionalization of the Contents of Sustainability Assurance Services: A Comparison Between Italy and United States. *Journal of Business Ethics*.
- Llena, F., Moneva, J. M. & Hernandez, B. (2007). Environmental Disclosures and Compulsory Accounting Standards: the Case of Spanish Annual Reports. *Business Strategy and the Environment*, 16(1), 50–63.
- Luque-Vilchez, M. & Larrinaga, C. (2016). Reporting Models Do Not Translate Well: Failing to Regulate CSR Reporting in Spain. *Social and Environmental Accountability Journal*, 36(1), 56–75.
- Maltby, J. (2004). Hadfields Ltd: Its Annual General Meetings 1903-1939 and Their Relevance for Contemporary Social Reporting. *British Accounting Review*, 36, 415-439.
- Matuszak, L. & Rozanska, E. (2017). CSR Disclosure in Polish-Listed Companies in the Light of Directive 2014/95/EU Requirements: Empirical Evidence. *Sustainability*, 9.
- Melting, E. & Tungen, Ø. (2012). Miljørapportering og lovverk : har rapporteringspraksis utviklet seg etter endelig innføring av Norsk RegnskapsStandard 16 i 2007? Masteroppgave i økonomi og administrasjon, Trondheim Økonomiske Høgskole.
- Michelon, G., Patten, D. M. & Romi, A. (2019). Creating Legitimacy for Sustainability Assurance Practices: Evidence from Sustainability Restatements. *European Accounting Review*, 28(2), 395-422.
- Mion, G. & Adai, C. R. L. (2019). Mandatory Nonfinancial Disclosure and Its Consequences on the Sustainability Reporting Quality of Italian and German Companies. *Sustainability*, 11.
- Mobus, J. L. (2005). Mandatory environmental disclosures in a legitimacy theory context. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 18, pp. 492-517.
- Moe-Helgesen, E. (2019). Hvordan rapporterer norske bedrifter om bærekraftsmålene? Innlegg på Den norske revisorforeningens DNR-dag, 6. Juni 2019, Thon Hotel Opera. Film og PDF av presentasjonen er tilgjengelig på Revisorforeningens hjemmeside.
- Morhardt, J. E. (2010). Corporate Social Responsibility and Sustainability Reporting on the Internet. *Business Strategy and the Environment*, 19, 436-452.
- Neto, J. B. & Branco, M. C. (2019). Controversial sectors in banks' sustainability reporting. *International Journal of Sustainable Development and World Ecology*, 26(6), 495-505.
- Niskanen, J. & Nieminen, T. (2001). The objectivity of corporate environmental reporting: a study of Finnish listed firms' environmental disclosures. *Business Strategy and the Environment*, Vol. 10, pp. 29-37.
- Norsk RegnskapsStiftelse (1999/2019). Norsk RegnskapsStandard 16 Årsberetning (NRS 16).
- Nyquist, S. (2003). The legislation of environmental disclosures in three Nordic countries - a comparison. *Business Strategy and the Environment*, 12, 12-25.
- Nærings- og handelsdepartementet (2011). Meld. St. 13 (2010-2011) Aktivt eierskap – norsk statlig eierskap i en global økonomi.
- Oslo børs (2018). Oslo børs veiledning om rapportering av samfunnsansvar.
- O'Dwyer, B., & Owen, D. (2007). Seeking stakeholder-centric sustainability assurance. *Journal of Corporate Citizenship*, 25, 77–94.

- Owen, D., Chapple, W. & Urzola, A. P. (2009). Key Issues in Sustainability Assurance. ACCA Research report 115.
- Park, J. & Brorson, T. (2005). Experiences of and views on third-party assurance of corporate environmental and sustainability reporting. *Journal of Cleaner Production*, 13, 1095-1106.
- Patten, D. M. (2005). The Accuracy of Financial Report Projections of Future Environmental Capital Expenditures: A Research Note. *Accounting, Organizations & Society*, 30(5), 457–468.
- Patten, D. M. & Crampton, W. (2003). Legitimacy and the internet: An examination of corporate web page environmental disclosures. *Advances in Environmental Accounting and Management*, 2, 31–57.
- Patten, D. M. & Zhao, N. (2014). Standalone CSR reporting by U.S. retail companies. *Accounting Forum*, 38(2), 132-144.
- Perego, P. (2009). Causes and consequences of choosing different assurance providers: An international study of sustainability reporting. *International Journal of Management*, 26(3), 412–425.
- Peters, G. F. & Romi, A. M. (2015). The Association between Sustainability Governance Characteristics and the Assurance of Corporate Sustainability Reports. *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*: February 2015, 34(1), 163-198.
- Pucci, R. (2017). *Accounting for financial instruments in an uncertain world. Controversies in IFRS in the aftermath of the 2008 financial crises*. PhD Series 16:2017, Copenhagen Business School.
- PwC (2015). PwC Samfunnsansvar 100. 2015: Reisen har begynt.
- PwC (2017). PwC Bærekraft 100. Rapportering for fremtiden.
- Salterbaxter-Context (2005). Trends in CSR reporting 2003-2004. London: Salterbaxter-Context.
- Schaltegger, S. & Burritt, R. (2000). *Contemporary Environmental Accounting. Issues, Concepts and Practice*. London and New York: Routledge.
- Simnett, R., Vanstraelen, A. & Chua, W. F. (2009) Assurance on Sustainability Reports: An International Comparison. *The Accounting Review*, 84(3), 937-967.
- Situ, H. & Tilt, C. A. (2018). Mandatory? Voluntary? A Discussion of Corporate Environmental Disclosure Requirements in China. *Social and Environmental Accountability Journal*, 38(2).
- Solomon, J. F. & Solomon, A. (2006). Private social, ethical and environmental disclosure. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 19, 564-591.
- Solomon, J. F., Solomon, A., Joseph, N. L. & Norton, S. D. (2013). Impression management, myth creation and fabrication in private social and environmental reporting: Insights from Erving Goffman. *Accounting, Organization & Society*, 38, 195-213.
- Thornam, H. (2019). Hvordan bidrar vi til bærekraftmålene? Innlegg på Den norske revisorforeningens DNR-dag, 6. Juni 2019, Thon Hotel Opera. Film og PDF av presentasjonen er tilgjengelig på Revisorforeningens hjemmeside.
- Tvedt, T. (2018). Verdifulle bidrag eller meningsløs formalisme? Revisors attestasjoner. *Revisjon og regnskap*, 3-2018.
- Unerman, J. (2000). Methodological issues: reflections on quantification in corporate social reporting content analysis. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 13(1), 667-680.
- United Nations (1987). Report of the World Commission on Environment and Development: Our Common Future. The (Gro Harlem) Brundtland Commission.
- United Nations (2019). The Sustainable Development Goals Report 2019. New York.
- Utgård, J. (2019). Regulering for bærekraft? *Magma*, 5, 45-50.
- Vormedal, I. & Ruud, A. (2009). Sustainability reporting in Norway—An assessment of performance in the context of legal demands and socio-political drivers. *Business Strategy and the Environment*, 18, 207–222.
- Wei, J. & Mo, L. L. P. (2016). The effect of mandatory Corporate Social Responsibility disclosure on tax avoidance: A natural quasi-experiment in China. Conference paper, European Accounting Association Conference 2017.

36.5 Appendiks A

Attestasjonshandlinger etter AA1000AS for britiske The Co-operative Bank for 2001, hentet fra Adams & Evans (2004, s. 110):

“This will normally involve the following activities:

- Interviewing managers and staff in order to gain an understanding of how specific policies, management information systems and controls have been designed and views on their effectiveness. Discussions will focus particularly on systems that have changed since the previous audit cycle or systems that have been identified as weak or at risk.
- Testing systems and data output on a sample basis, where appropriate.
- Reviewing accounting processes and the findings of internal audit procedures requested by the assurator.
- Interviewing managers and staff about the rationale, content and outcomes of new or repeat stakeholder engagement processes and stakeholder surveys that have taken place during the year.
- Checking the output from stakeholder surveys for compliance with the intended sample frame, bias, accuracy of processing, and misinterpretation or understatement in the reported results and commentary.
- Consulting stakeholder representatives where necessary (e.g. staff trade-union representation) to corroborate stakeholder survey findings or their interpretation by the company.
- Testing all data in the report for source and accuracy on a full or sample basis, depending on the previously detailed risk analysis.
- Checking all commentary and all graphical presentations in the report for consistency with the underlying data and to ensure that they do not misrepresent performance.
- Carrying out independent reviews of the company’s compliance with its stated values: for example, The Co-operative Bank’s data relating its environmental and ethical issues campaigns by consulting independent experts and external parties involved in the campaigns.
- Documenting investigations and findings.”