

Attestasjon av bærekraftsrapporter

Stadig flere selskaper innhenter uavhengig attestasjon av bærekraftsrapporter, men ulik praksis og flere standarder og retningslinjer for både bærekraftsrapportering og attestasjonsoppdrag, kan føre til lite sammenlignbare og forståelige attestasjonsuttalelser.

Artikkelen er forfattet av:



Statsautorisert revisor
Julie Lindbo
Manager EY
Hun jobber i EYs avdeling for bærekraftsrådgivning, med hovedfokus på attestasjon av bærekraftsrapporter.



Master i rettsvitenskap
Pål Brun
EY
Han er leder for EYs avdeling for bærekraftsrådgivning.

Synspunkter i artikkelen står for forfatterens egen regning og representerer ikke nødvendigvis synspunkter EY måtte ha.

For å unngå forvirring blant brukere av bærekraftsrapporten, bør det utarbeides et felles sett med standarder og retningslinjer både for rapporteringen og attestasjonsoppdraget. Dette vil øke sammenlignbarheten og verdien for brukere av rapporten.

Status

Vi observerer i dag internasjonalt at stadig flere selskaper innhenter en uavhengig uttalelse om sin bærekraftsrapport. En uavhengig uttalelse øker tilliten til rapportert informasjon og medfører trolig også mer nøyaktig og pålitelig informasjon. En bærekraftsrapport inneholder informasjon om organisasjonens økonomiske, miljømessige og sosiale forhold og resultater, og er en måte for selskapet å vise sitt engasjement og sin forpliktelse overfor både interne og eksterne interessenter. Ifølge GRIs Sustainability Disclosures Database i 2012, var det gitt en eller annen form for attestasjonsuttalelse for mer enn 46 % av rapportene (Global Reporting Initiative). Selv om man internasjonalt ser en tydelig økning i uttalelser om bærekraftsrapporter, er ikke dette like tydelig i Norge. Tabellen

nedenunder viser utviklingen i antall attesterte bærekraftsrapporter i Norden, hvor Norge har den laveste prosentandelen i Norden i 2010 med sine 23 % (CSR and beyond – a Nordic perspective, 2013).

I EYs Corporate Governance-undersøkelse for 2013, en undersøkelse av årsrapporter for regnskapsåret 2012, fremkommer det at mange selskaper gir en beskrivelse av sitt arbeid tilknyttet samfunnsansvar og bærekraft i tillegg til kvantitative resultater på sitt arbeid innenfor området (EY, 2013). Mangel på en uavhengig uttalelse av bærekraftsrapporten vil imidlertid kunne svekke tilliten til den rapporterte informasjonen, som dermed vil være mindre relevant for investorer og andre brukere. På lik linje med at en revisjonsberetning gir investorer og andre regnskapsbrukere tillit til den finansielle informasjonen, vil en eksternt uttalelse om bærekraftsrapporten gi økt trygghet til brukerne av den ikke-finansielle informasjonen.

Drivere for attestasjonsuttalelser

For øyeblikket ser vi særlig to drivere for innhenting av eksterne uttalelser om rapportert bærekraftsinformasjon:

- **Investorer** krever i økende grad pålitelig og sammenlignbar ikke-finansiell informasjon på lik linje med den finansielle, noe som har resultert i en økt interesse for at bærekraftsinformasjonen attesteres av en uavhengig tredjepart. Vi ser også en økt interesse for eksternt attestasjon av indikatorer og påstander knyttet til leverandørstyring (Global Reporting Initiative), i tillegg til at The Global Reporting Initiative (GRI, G4) anbefaler at det innhentes en eksternt uttalelse av bærekraftsinformasjonen.
- **Nye krav til rapportering om bærekraft i regnskapslovens § 3–3 c.** Fra og med regnskapsåret 2013 skal styrets underskrift på årsberetningen også omfatte bærekraftsrapporteringen (rskl. § 3–5). Regnskapslovens § 3–3 c inneholder nye krav til rapportering på «samfunnsansvar», som i regnskapslovens forstand omfatter områdene menneskerettigheter, arbeidstakerrettigheter og sosiale forhold, det ytre miljø og bekjempelse av korrupsjon. De nye bestemmelsene krever ingen uttalelse fra revisor, men revisor skal vurdere om redegjørelsen for samfunnsansvar etter regnskapsloven § 3–3c er konsis-

Tabell 1: Antall bærekraftsrapporter med eksternt uttalelse i Norden 2001 vs. 2010¹

	2001			2010		
	Antall publiserte bærekraftsrapporter	Antall attesterte bærekraftsrapporter	Prosentandel av rapporter med attestasjon	Antall publiserte bærekraftsrapporter	Antall attesterte bærekraftsrapporter	Prosentandel av rapporter med attestasjon
Norge	35	8	23	52	12	23
Sverige	37	6	16	163	49	30
Danmark	26	16	62	74	20	25
Finland	27	6	22	71	19	27

¹ Utdrag fra (Integrated Reporting Requires Integrated Assurance, 2010, s. 2).

tent med årsregnskapet. Styrets ansvar vil kunne medføre at styrene vil etterspørre gjennomgang og separate uttalelser fra revisor om bærekraftinformasjon for å gi dem økt trygghet.

Standarder og retningslinjer for attestasjon av bærekraftrapporter

Ettersom attestasjon av bærekraftrapporter ikke er lovpålagt, anvendes det ulike standarder som ISAE 3000 eller AA1000AS. Flere ulike tilbydere av eksterne uttalelser og et variert omfang av informasjonen som det avgis en uttalelse på, reduserer sammenlignbarheten av uttalelsene på tvers av selskaper. Som figuren nedenfor viser, leveres tjenesten av flere tilbydere, med ulike prosedyrer og tilnærminger. Den ulike praksisen kan skape en del forvirring og i verste fall føre til feiloppfatninger av grad av sikkerhet og hvilke deler av bærekraftinformasjonen som faktisk er bekreftet.

I Norge benyttes stort sett ISAE 3000 *Attestasjonsoppdrag som ikke er revisjon eller forenklet revisorkontroll av historisk finansiell informasjon* ved ekstern uttalelse om

Global Reporting Initiative (GRI)

GRI ble i 1997 etablert av den USA-baserte koalisjonen «Coalition for Environmentally Responsible Economies (CERES)» og FNs «Environment Programme (UNEP)». Den første versjon av retningslinjene for bærekraftrapportering ble utgitt i 1999. Fjerde generasjon av GRI-retningslinjene: GRI G4, som ble lansert mai 2013, vektlegger behovet for å fokusere den eksterne rapporteringen på de aspektene som vurderes som vesentlige for selskapet og dets nøkkelinteressenter. Økt fokus på vesentlighetsprinsippet vil bidra til å gjøre bærekraftrapportene mer relevante, pålitelige og brukervennlige, som igjen vil heve kvaliteten på selskapets bærekraftinformasjon til markedet og samfunnet generelt (Global Reporting Initiative, 2013).



Figur 2: Tilbydere av eksterne attestasjonsuttalelser om bærekraftrapporter (Global Reporting Initiative, 2013).

bærekraftrapporten. Etter ISAE 3000 kan det enten være «attestasjonsoppdrag som skal gi høy sikkerhet» eller «attestasjonsoppdrag som skal gi moderat sikkerhet». «Høy sikkerhet» er svakere enn absolutt sikkerhet. I Norge er det vanligste moderat sikkerhet, mens vi i andre land ofte ser en kombinasjon der revisor gir høy sikkerhet på utvalgt informasjonen og moderat sikkerhet på øvrige deler. Ved moderat sikkerhet uttaler revisor at «... vi har ikke blitt oppmerksom på noe som gir oss

Husk at...

Revisorforeningen arbeider for gode og hensiktsmessige rammevilkår for norske revisorer og for næringslivet. Som talerør for deg som enkeltmedlem og for bransjen kan vi påvirke veivalg og beslutninger som får konsekvenser for deg i ditt daglige arbeid.



For at vi skal lykkes, er det viktig at vi er mange. Sammen er vi sterke!

Derfor bør også du bli medlem i Revisorforeningen.

Visste du at:

du som medlem får betydelige rabatter både på kurs, bøker og tidsskrifter, og at vi i tillegg legger til rette for at du på enklest mulige måte kan være løpende oppdatert innenfor alle de fagområdene du må beherske i jobben din?

Visste du at:

du som medlem – enten du jobber innen revisjon, regnskapsføring eller andre bransjer – har mulighet for å stille spørsmål/diskutere faglige spørsmål med våre eksperter innen alle relevante fagområder?

Visste du at:

du som medlem får tilbud om en rekke medlemsfordeler? Ved å benytte våre forsikringsordninger og vår nye bankavtale vil du kunne spare inn kostnaden ved medlemskap allerede i år 1!

**Hvorfor vente?
Meld deg inn i dag!**

revisorforeningen • no

Revisjon

grunn til å tro at informasjonen ikke er i samsvar med angitte kriterier...».

Ved anvendelse av ISAE 3000, må praktiserende revisorer overholde kravene i God revisorskikk og DnRs etiske regler, herunder krav til uavhengighet, slik at brukerne kan ha tillit til rapportens objektivitet. ISAE 3000.18 og 19 innebærer at revisor må vurdere om saksforholdet er egnet og om kriteriene er egnet til å vurdere og måle saksforholdet. Etablerte kriterier er vanligvis egnet når de er relevante for behovene til de tiltenkte brukerne. GRIs retningslinjer er de mest brukte retningslinjene for bærekraftrapportering og inneholder prinsipper og indikatorer egnet for å måle og rapportere selskapets økonomiske og miljø- og samfunnsmessige resultater.

Vesentlighetsprinsippet er sentralt i GRI på samme måte som i ISAE 3000. De områdene som skal omfattes av revisors uttalelse, bør samsvare med de aspektene som er definert som vesentlige for både selskapet og dets nøkkelinteressenter. Selskapet bør også fokusere på å rapportere på de vesentlige og forretningskritiske bærekraftaspektene. Revisor må gjøre en vesentlighets- og risikovurdering for å sikre at man fokuserer på de områdene som er mest risikoutsatte og/eller viktigst for selskapet og interessentene. For et konsern vil dette også innebære vurdering av hvilke konsernheter som ansees å være vesentlig utfra størrelse og risiko.

En viktig forskjell mellom bærekraft og finansiell informasjon, er at det eksisterer veletablerte prosedyrer for måling og rapportering av finansiell informasjon, mens dette ikke er like klart for bærekraftinformasjonen. Bærekraftinformasjonen inneholder typisk både kvantitative og kvalitative påstander, i motsetning til finansiell informasjon som primært er kvantitativ. Kvantitativ bærekraftinformasjon kan eksempelvis være energiforbruk og CO₂-utslipp, sykefravær, eller antall opplæringsaktiviteter, mens den kvalitative informasjonen kan være ulike påstander knyttet til eksempelvis utarbeidelse av policyer og prosedyrer, tiltak for å redusere sykefravær eller bekjempelse av korrupsjon osv. Den kvantitative informasjonen kan kontrolleres ved bruk av tilsvarende metoder som ved en finansiell revisjon, men de kvalitative opplysningene krever større grad av skjønnsmessige vurderinger hva gjelder tilstrekkelig bevis. Internkontrollen og de interne rapporteringsprosessene knyttet til

bærekraftrapporteringen er også ofte mindre utviklet enn de finansielle rapporteringsprosessene som er lovpålagt, og de rapporteres ofte kun årlig. Praktiserende revisor skal i samsvar med ISAE 3000.33 anvende profesjonelt skjønn og ha en profesjonelt skeptisk holdning ved vurdering av kvantiteten av og kvaliteten på bevis, og derved også dets tilstrekkelighet og hensiktsmessighet, for å underbygge attestasjonsuttalelsen. Dette kan medføre ulik praksis blant revisorene med tanke på risikovurdering, omfang av handlinger og vurdering av bevis.

Både attestasjonsoppdrag som skal gi høy grad av sikkerhet, og attestasjonsoppdrag som skal gi moderat grad av sikkerhet, krever at det anvendes attestasjonsferdigheter- og teknikker. Det skal innhentes tilstrekkelig og hensiktsmessig bevis som en del av en gjentakende, systematisk oppdragsprosess, som omfatter opparbeidelse av en forståelse av saksforholdet og andre omstendigheter ved oppdraget. Revisor må anvende profesjonelt skjønn og ha en profesjonelt skeptisk holdning ved vurdering av kvantiteten av og kvaliteten på bevis, og derved også dets tilstrekkelighet og hensiktsmessighet, for å underbygge attestasjonsuttalelsen.

Grad av sikkerhet påvirker selvfølgelig de handlingene revisor må utføre. På et attestasjonsoppdrag som skal gi høy sikkerhet, er innhenting av tilstrekkelig og hensiktsmessig bevis en del av en gjentakende og systematisk oppdragsprosess som går ut på:

- Å skaffe seg en forståelse av saksforholdet og andre omstendigheter ved oppdraget som, avhengig av saksforholdet, innebærer å skaffe seg en forståelse av intern kontroll,
- basert på denne forståelsen, vurdere risikoen for at informasjonen om saksforholdet kan inneholde feilinformasjon som kan være vesentlig,
- håndtere vurderte risikoer, herunder å utarbeide overordnet håndtering samt fastsette arten, tidspunktet for og omfanget av videre handlinger,
- gjennomføre videre handlinger som er tydelig knyttet til de identifiserte risikoene ved å bruke en kombinasjon av inspeksjon, observasjon, bekreftelse, kontrollberegning, gjentakelse, analytiske handlinger og forespørslar. Slike videre handlinger omfatter substanskontroller, herunder innhenting av bekreftende informasjon fra kilder som er uavhengige av foretaket, og avhengig

- av saksforholdets art, tester av kontrolltiltakens måleffektivitet, og
- e. vurdere tilstrekkeligheten og hensiktsmessigheten av bevis (ISAE 3000.35).

Arten, tidspunktet for og omfanget av handlinger for innhenting av tilstrekkelig og hensiktsmessig bevis på et attestasjonsoppdrag som skal gi moderat sikkerhet, er mer begrenset i forhold til et attestasjonsoppdrag som skal gi høy sikkerhet. Siden det ikke foreligger spesifikke standarder som gir veiledning om handlinger for innhenting av tilstrekkelig og hensiktsmessig bevis for et attestasjonsoppdrag som skal gi moderat sikkerhet, vil handlingene for innhenting av tilstrekkelig og hensiktsmessig bevis avhenge av omstendighetene ved oppdraget, saksforholdet og behovene til de tiltenkte brukerne og den engasjerende part, herunder relevante tids- og kostnadsbindinger (ISAE 3000.37).

Tilstrekkelighet er målet på kvantiteten av bevis, mens hensiktsmessighet er målet på bevisets kvalitet, det vil si dets relevans og pålitelighet. Bevis for kvantitative bærekraftdata som energiforbruk og CO₂-utslipp kan eksempelvis innebære underliggende fakturaer på energiforbruk, eller måleravlesninger, for å sikre pålitelighet og relevans. Bevis på antall leverandørrevisjoner og opplæring i anti-korrupsjon kan henholdsvis innebære endelige leverandørrevisjonsrapporter og deltakerlister fra opplæringsseksjoner. Dersom revisor eller andre avdekker svakheter i rapportert informasjon eller internkontroll, vil dette være eksempel på omstendigheter som vil tilsa krav til ytterligere handlinger og innhenting av bevis.

Tilstrekkelig og hensiktsmessig bevis for kvalitative påstander i bærekraftrapporten vil i større grad variere på tvers av vesentlige bærekraftspekter og selskap. Siden informasjonen i bærekraftrapportene i stor grad er kvalitatif, kan høy grad av sikkerhet medføre svært omfattende arbeid for å bekrefte/verifisere påstander. Grad av sikkerhet kan derfor ofte bli en kost-nyttvurdering for selskaper og interessenter.

Muligheter for videreutvikling

Mangel på en felles global standard for ikke-finansiell rapportering, i tillegg til muligheten for å legge ulike standarder til grunn for en uavhengig uttalelse om bærekraftinformasjonen, påvirker sammenlignbarheten og verdien av den ikke-finansielle informasjonen.

Behov for globale «regnskapsstandarder» for ikke-finansiell rapportering

Selv om GRI er de meste kjente og brukte retningslinjene, finnes det ikke en «generally accepted» regnskapsstandard for bærekraftrapportering. GRI har heller ikke samme tyngde som retningslinjene utviklet av International Accounting Standards Boards (IASB) og Financial Accounting Standards Board (FASB), som i tillegg er støttet av myndighetene gjennom lovreguleringer. Det eksisterer flere grupper som forsøker å utvikle standarder for rapportering av ikke-finansiell informasjon, som eksempelvis Climate Disclosure Standards Board (CDSB) og Impact Reporting and Investments Standards (IRIS) m.fl., som bør samarbeide for å unngå at vi ender med en gjentakelse av «country-GAAP». Rapporterte data fra selskaper innenfor samme bransje kan variere på grunn av at man benytter ulike standarder for måling og rapportering. Det er enkelt å se at det foreligger et behov for at regnskapsstandardsettere som FASB og IASB iverksetter tiltak for å løse hvordan man sammen kan utvikle et sett med standarder for ikke-finansiell informasjon. Ved å samarbeide med organisasjoner med kompetanse innen den ikke-finansielle sfæren, kan de utvikle et sett med standarder for ikke-finansiell informasjon med samme grad av pålitelighet som standardene for finansiell informasjon (Robert G. Eccles, 2010) og (Flere, 2013).

I tillegg til mangelen på en felles bærekraftrapporteringsstandard, finner vi stor variasjon i bærekraftutfordringer på tvers av bransjer. Hvilke bærekraftspekter som anses som mest vesentlige, vil derfor i stor grad kunne variere på tvers av selskaper, og understreker behovet for å utvikle bransjespesifikke bærekraftrapporteringsstandarder. I 2012 ble «Sustainability Accounting Standards Board» (SASB), et uavhengig ideelt organ, etablert for å utvikle bransjespesifikke regnskapsstandarder for vesentlige bærekraftspekter.

Behov for anerkjente «revisjonsstandarder» for attestasjon av ikke-finansiell informasjon

Revisjonsstandardsettere som PCAOB i USA, og IFAC gjennom IAASB, bør vurdere å iverksette prosjekter for å utvikle «god revisjonsskikk» for ikke-finansiell informasjon. Også her bør man samarbeide og dra nytte av kompetanse og erfaring fra organisasjoner med kompetanse innen den ikke-finansielle sfæren.

Utvikling av et felles sett med standarder for å bidra til en verdiskapende utvikling av bærekraftrapportering og eksterne bekreftelser for å sikre at bærekraftinformasjonen oppfattes som like troverdig og pålitelig som den finansielle, krever et aktivt engasjement fra regnskaps- og revisjonsbransjen.

Vil integrert rapportering lede frem til behov for integrerte revisjonsuttalelser?

Den grunnleggende forutsetningen for Integrert Rapportering er at bærekrafts- og finansiell rapportering er nært relatert, og derfor kan konsolideres. Det har vært en økning i interessen for integrert rapportering de siste årene. I august 2010 ble «The International Integrated Reporting Committee» (IIRC) etablert, med et mål om å utvikle et globalt rammeverk for integrert rapportering. IIRC støttes av en bred koalisjon av organisasjoner; International Accounting Standards Board (IASB), Financial Accounting Standards Board (FASB), International Federation of Accountants (IFAC), World Business Council for Sustainable Development (WBCSD), Global Reporting Initiative (GRI), UN Global Compact, og de fire store revisjonselskaperne (EY, PwC, Deloitte og KPMG). Sør-Afrika er foreløpig det eneste landet i verden som pålegger børsnoterte selskap «integrert rapportering». Siden 2010 har alle de 450 børsno-

terte selskapene på Johannesburg Stock Exchange (JSE) utarbeidet en integrert rapport i stedet for egne års- og bærekraft-rapporter, eventuelt beskrevet hvorfor dette ikke er blitt gjort (CSR and beyond – a Nordic perspective, 2013).

Integrert rapportering medfører økt fokus på påliteligheten av rapportert bærekraftinformasjon. Videre vil sammenlignbarhet på tvers av selskaper også først oppnås dersom man benytter seg av de samme regnskaps- og revisjonsstandardene. Robert G. Eccles, professor ved Harvard, mener at det bør utstedes en integrert revisjonsuttalelse for å gjøre integrerte rapporter like pålitelige og sammenlignbare som de finansielle. Han mener videre at den integrerte revisjonsuttalelsen ideelt sett bør inneholde en positiv konklusjonsform for at brukeren av den integrerte rapporten enkelt kan få en forståelse for «om selskapet har gjort det riktig» i stedet for kun å få bekreftet at «vi har ikke blitt oppmerksomme på vesentlige feil» (Robert G. Eccles, 2010).



Årsregnskapet i teori og praksis 2013



Årsregnskapet i teori og praksis 2013

Årsregnskapet i teori og praksis er et nyttig oppslagsverk og en praktisk veileder for alle som deltar i utarbeidelse, kontroll eller vurdering av norske årsregnskaper og årsberetninger. I emnebehandling har den håndbokens bredde, fagbokens dybde og lærebokens pedagogiske form. Den er spesielt skrevet for regnskapspraktikere, men er også velegnet til undervisningsbruk.

Årets utgave er oppdatert i henhold til de vesentlige endringene i aksjeloven som trådte i kraft i 2013.

**Jens-Erik Huneide, Kirsten Pedersen,
Hans Robert Schwencke og Dag Olav Haugen**

ISBN: 9788205459304

Pris: 849,-



Gyldendal Akademisk

Postboks 6860 St. Olavs plass, 0130 Oslo

Besøksadresse: Sehesteds gate 4

Telefon +47 22 03 41 80, Faks +47 22 03 41 82

www.gyldendal.no/Faglitteratur/Økonomi/akademisk@gyldendal.no