

Attestasjon av rapportering om sosiale og miljømessige forhold i Norge og internasjonalt – kort blick på historie, standarder og praksis

Even Fallan

Førsteamanuensis, Høgskolen i Innlandet¹

Sammendrag: Attestasjon av samfunnsansvarsrapportering kan bidra til å øke rapporteringens kvalitet og redusere informasjonsasymmetrien mellom foretak og interessenter. Forskning tyder imidlertid på at dette forutsetter attestasjon av høy kvalitet.² Samtidig øker bruken av slik attestasjon internasjonalt. Det finnes lite forskning på dette aktuelle området i Norge. I lys av det, er formålet med denne artikkelen å bidra med en første kartlegging og beskrivelse av praksis knyttet til bruk av attestasjon av samfunnsansvarsrapportering i Norge, både historisk og i dag, og sette dette i et internasjonalt perspektiv. Gjennom å skissere utfordringer i internasjonal attestasjonspraksis skissert i forskningslitteraturen, samt peke på den heterogene (kommunikasjonen av) attestasjonspraksis (i attestasjonsberetningene) som synes å eksistere også i Norge, kan studier som denne på sikt bidra til økt bevissthet rundt myndigheters/standardssetters krav til, foretaks bestilling av, leverandører av attestasjonstjenesters gjennomføring og kommunikasjon av attestasjonsoppdrag og -resultat og regnskapsbrukeres forståelse av attestasjoners betydning for rapporteringskvaliteten. Studien er blant annet basert på samtaler med noen relevante aktører i Norge og gjennomgang av forskningsstudier og foretaks attestasjonsberetninger.

Nøkkelord: verifisering; attestasjon av miljørapportering, samfunnsansvarsrapportering og bærekraftsrapportering; attestasjonspraksis; attestasjonsstandard ISAE 3000 og AA1000; rapporteringskvalitet

-
- 1 Dette kapitlet representerer en ny vinkling, utvidelse av data-, kilde- og teorigrunnlag og videre bearbeiding av deler av Fallan og Granrud (2020).
 - 2 Høy sikkerhet, relevant innretning og omfang (scope) på oppdraget, visse typer attestasjons-handlinger, tydelig kommunikasjon av hva attestasjonen omfatter og ikke, osv.

Sitering av denne artikkelen: Fallan, E. (2020). Attestasjon av rapportering om sosiale og miljømessige forhold i Norge og internasjonalt – kort blick på historie, standarder og praksis. I T. Stenheim, K. M. Baksaas og E. M. Kulset (Red.), *Aktuelle temaer i regnskap og revisjon* (Kap. 10, s. 277–319). Oslo: Cappelen Damm Akademisk. <https://doi.org/10.23865/noasp.112.ch10>

Lisens: CC-BY 4.0.

10.1 Innledning

De tradisjonelle formålene med regnskap, sett fra etterspørselssiden, er å gi brukernyttig informasjon for ressursallokering og kontroll (Gjesdal, 1981). Formålene er også relevante for samfunnsansvarsrapportering (Fallan, 2013a, 2020). For at regnskap eller rapportering skal bidra til dette, må informasjonen oppfylle visse kvalitative egenskaper (FASB, 1980; IASB, 2018; Ijiri, 1975; Snavely, 1967), slik som relevans, nøytral, feilfri og komplett informasjon, sammenlignbarhet, verifiserbarhet osv. Rapportering av høy kvalitet, som bidrar til å oppfylle formålene med regnskap/rapportering, setter investorer i stand til å ta hensyn til sosiale og miljømessige forhold relevante for investeringsbeslutninger og setter interessenter generelt i stand til å stille foretak til ansvar for sine valg og handlinger knyttet til samfunnsansvar. Brukernyttig rapportering av informasjon om miljømessige, sosiale og økonomiske forhold ved foretak, inkludert eksterne effekter, er altså regnskapets bidrag til å skape en bedre verden. Accounting can help save the world!

Den generelle kvaliteten på foretaks rapportering om sosiale og miljømessige forhold³ er imidlertid lav: Informasjonen utfordrer ofte kvalitetskrav som for eksempel komplett, nøytral, feilfri, sammenlignbar, hard/objektiv, vesentlig, prediksjonsverdi og bekreftelsesverdi (Boiral & Henri, 2017; Garcia-Torea et al., 2019; Larrinaga et al., 2018⁴). I tillegg viser studier entydig at en stor andel av foretak ikke (fullt ut) følger rapporteringskrav om sosiale og miljømessige forhold i lover og standarder, verken internasjonalt eller i Norge (Chauvey et al., 2015; Fallan, 2015a, 2016; Fallan & Fallan, 2009, 2017, 2019; Luque Vilchez & Larrinaga, 2016; Moe-Helgesen, 2019; PwC, 2017⁵). Dette er krav som er ment å sikre en viss informasjon (av en viss kvalitet). Forskning stiller dermed kritiske spørsmål ved verdien av den generelle rapporteringspraksisen for interessentenes ressursallokerings- og kontrollformål.

3 I denne artikkelen blir begrepene «rapportering om sosiale og miljømessige forhold» og «samfunnsansvarsrapportering» brukt om rapportering om sosiale og miljømessige forhold (inkludert økonomiske/finansielle og foretaksstyringsmessige aspekter ved disse forholdene), og disse begrepene blir her betraktet som synonymer med bærekraftsrapportering, ESG-rapportering, integrert rapportering, tredelt bunnlinje osv. Omtale av slike begreper er gitt i Fallan og Granrud (2020).

4 Andre relevante referanser fra et lengre tidsspenn er lagt i vedlegg.

5 Andre relevante referanser fra et lengre tidsspenn er lagt i vedlegg.

Attestasjon av rapporteringen – verifisering av innholdet av en uavhengig part som for eksempel en revisor⁶ – er et forhold som kan bidra til bedre kvalitet gjennom økt pålitelighet og relevans for formålene (ACCA, 2004; Helfaya et al., 2018; Hodge et al., 2009; Kolk & Perego, 2010). Det er bred enighet om at verifiserbarhet er en nødvendig kvalitativ egenskap ved brukernyttig informasjon (FASB, 1980; IASB, 2018; Ijiri, 1975; Snavely, 1967). Videre tilsier agentteori at ekstern verifikasjon (attestasjon) vil redusere informasjonsasymmetrien mellom interessenter og foretak, og dermed også sannsynligheten for opportunistisk atferd (Fallan et al., 2018). Fuhrman mfl. (2017) finner empirisk støtte for at enkelte typer attestasjon av samfunnsansvarsrapportering, men ikke alle, reduserer informasjonsasymmetri. Birkey mfl. (2016) finner også at attestasjon bedrer omgivelsenes syn på foretaks miljøimage.

Attestasjonsprosesser trenger ikke være av verdi for rapporteringen bare det angjeldende året. De kan også bidra til å forbedre senere års rapportering.⁷ Den som gjennomfører attestasjonen, kan gi råd. Med attestasjonsstandardarden AA1000 skal slike forbedringsforslag til og med inkluderes i attestasjonsberetningen. Foretakets egen oppmerksomhet på rapporteringsprosessen kan også bli styrket av at de vet de skal bli sett i kortene av eksterne.⁸ Sammen med blant annet regulering, standarder og forhåpentligvis etter hvert utdanning er oppbygging av attestasjonstjenester, -praksis og -regelverk også med på å bygge en infrastruktur som kan gjøre samfunnsansvarsrapportering bedre over tid (Gray et al., 2014). Å sette attestasjon (og rapportering) på agendaen kan også øke foretaks fokus på ledelse av og prestasjonsforbedringer knyttet til underliggende sosiale og miljømessige forhold, policyer, forpliktelser og risiko (Zadek et al., 2004), åpenhet om påvirkning og resultater, sikkerhet for etterlevelse av relevante standarder og bedre score på eksterne rangeringer (Thornam, 2019), bidra til stabilitet i markeder (Kend, 2015), osv.

6 Attestasjon er forklart nærmere i kapittel 10.3.1.

7 Det er særlig relevant for foretak hvor rapporteringen har lav kvalitet. Samtidig er gjerne ikke disse foretakene de første til å kjøpe attestasjonstjenester.

8 Jf. for eksempel incentivmekanismen skissert i Fallan (2013a, 2020) og Gjesdal (1981).

Imidlertid er det ikke likegyldig hvordan attestasjon(sprosess)en er⁹ (Fuhrman et al., 2017). Reduksjon av informasjonsasymmetri (økning av rapporteringens relevans og pålitelighet) avhenger av sikkerhet for uttalelsen, hvilke attestasjonshandlinger som foretas, hvor stor del eller hvilke deler av foretakets sosiale og miljømessige forhold attestasjonen skal omhandle, osv. I den sammenheng er det nødvendig å sikre at foretak i rapporteringsprosessen innhenter og imøtekommer informasjonsbehovene til et bredere sett av interessenter enn kun de med størst makt (Adams & Evans, 2004; Cooper & Owen, 2014; Gray et al., 2014; Hodge et al., 2009; Kolk & Perego, 2010). Dette innebærer også problematisering av innholdet i attestasjonsstandarder og attestasjonspraksis.

Når attestasjon kan påvirke oppfatninger av foretaks image (Birkey et al., 2016), kan attestasjon også benyttes som et legitimeringsverktøy for foretaksledelsen. Foretak kan imitere andres bruk av attestasjon for å ha ryggen fri, uten at attestasjon i seg selv bedrer de attesterte forholdene. Hummel mfl. (2019) fant til og med en negativ sammenheng mellom foretaks prestasjoner på sosiale og miljømessige forhold og attestasjon av samfunnsansvarsrapportering. Dette blir tolket som at attestasjon kan bli brukt til kamouflering, særlig når attestasjonen har lav sikkerhet og bare dekker et begrenset område (høy attestasjonsrisiko samlet sett). Legitimeringshensyn kan til og med påvirke revisors arbeid. Michelon mfl. (2019) indikerer at leverandører av attestasjonstjenester påpeker uvesentlige feil for å legitimere behovet for tjenestene og skape et marked.

Omfanget av attestasjon og dens potensielle og reelle rolle gjør attestasjon til et betydningsfullt tema, både i praksis og forskningsmessig. Attestasjon av samfunnsansvarsrapportering har økt vesentlig blant de største foretakene i verden og i ulike land de siste 20 årene (KPMG, 2017). Utviklingen har imidlertid vært forbeholdt store foretak (Cooper & Owen, 2014). Norske foretak har også hengt etter (Fuhrman et al., 2017). Attestasjon kan bidra til å øke rapporteringens kvalitet og redusere informasjonsasymmetri mellom foretak og interessenter, samtidig som forskning indikerer at attestasjon også kan gi rapportering et skinn

9 Egenskaper ved attestasjonen, attestasjonsoppdraget, attestasjonsberetningen/-rapporten og attestasjonsprosessen.

av pålitelighet og kvalitet som ikke stemmer med virkeligheten (Adams et al., 2020; Adams & Evans, 2004; Cooper & Owen, 2014; Gray et al., 2014; Larrinaga et al., 2018; Michelon et al., 2019). Siden rapportering av informasjon som oppfyller formålene med regnskap kan bidra til bedre beslutningsgrunnlag og økt ansvarliggjøring med hensyn til samfunnsansvarsforhold, er det viktig å øke bevisstheten om attestasjon, dens rolle og praksis, både historisk og i dag.¹⁰ Det gjelder både myndigheter/standardsettere, foretak som bestiller attestasjonstjenester, leverandører av attestasjonstjenester og regnskapsbrukere, internasjonalt og i Norge. Forskning på attestasjon av rapportering av sosiale og miljømessige forhold er nesten ikke-eksisterende i Norge. I første omgang er det dermed behov for grunnleggende, beskrivende studier av attestasjon av samfunnsansvarsrapportering her til lands, hvor internasjonal praksis, standarder og forskning er referanseramme. Problemstillingen for denne artikkelen er derfor: Hvordan er attestasjonspraksis for samfunnsansvarsrapportering blant norske foretak, historisk og i dag, sett opp mot attestasjonsstandarder og internasjonale erfaringer?

Etter Fallan og Granrud (2020), er dette en av de første fagfelleverderte kartlegginger av slik attestasjonspraksis i Norge.

10.2 Metode

Dette er en kvalitativ studie, basert på en kombinasjon av mange ulike typer data og datakilder.

Fallan og Granrud (2020) var et første, lite og ressursmessig avgrenset forsøk på å beskrive attestasjonspraksis og rammebetingelser for attestasjon av samfunnsansvarsrapportering i Norge. Arbeidet med den studien viste at data, informasjon og kunnskap om dette er fragmentert, fordelt på mange skriftlige og særlig muntlige kilder av varierende tilgjengelighet. Det finnes lite systematisert kunnskap om temaet i

10 For eksempel hvilke foretak som skal attestere sin rapportering, hvilken sikkerhet for uttalelsen attestasjonen skal ha, hvilke deler av foretakets sosiale og miljømessige forhold samt foretakets rapportering som attestasjonen skal omfatte, hvem som skal være adressat for attestasjonen, hvilke attestasjonshandlinger som skal gjennomføres, hva som skal stå i attestasjonsberetningen, osv.

forskningspublikasjoner. Denne studien er derfor starten på en mer systematisk tilnærming til data- og informasjonsinnhenting. En selvstendig motivasjon for studien er å få oversikt over ressurspersoner, datakilder osv. Slik sett må denne studien, med hensyn til datainnhenting, sies å være av eksplorativ karakter. Et design basert på diverse datakilder, som dette, har imidlertid også styrker. Denne studien kan bidra til at kildematerialet knyttet til norsk attestasjonspraksis over tid blir lettere tilgjengelig for alle, og det blir enklere å lage renere forskningsdesign.

Datakilder i studien inkluderer:

- Forskningslitteratur. Søk tok utgangspunkt i oppsummerende bokkapitler i utenlandske «lærebøker»/fagbøker samt i ordinære forskningsdatabaser.
- Andre studier av attestasjonspraksis i Norge. Dette ble søkt etter på nett samt etterspurt fra enkelte informanter opplistet nedenfor.
- Foredrag med Moe-Helgesen (2019) og Thornam (2019) på Revisorforeningens DNR-dagen, 6. juni 2019, på Thon Hotel Opera i Oslo. I fraværet av et rikt utvalg av offentlig tilgjengelige skriftlige kilder om norsk attestasjonspraksis er det kjærkomment med offentlig tilgjengelige foredrag på film fra attestasjonsbransjen selv.
- Attestasjonsberetninger for norske foretak fra 2009 og 2018. Identifisering av slike foretak har skjedd gjennom samtaler (inkludert med informantene opplistet nedenfor), søk på internett, oversikt fra tilbydere av attestasjonstjenester, databaser mv. Beretninger vedrørende 2018 ble valgt fordi det var de nyeste tilgjengelige rapportene. Året 2009 ble valgt som en avveining mellom et tidspunkt så tidlig at etterfølgende utvikling i attestasjonspraksis burde forventes, og behovet for at det skulle finnes flere selskaper som hadde fått foretatt slik attestasjon. Ytterligere informasjon om utvalgsprosessen er gitt i kapittel 10.5.2.
- Intervjuer med relevante ressurspersoner i Norge. Det blir gitt ytterligere informasjon om disse i tabell 10.1. Alle samtalene ble foretatt våren 2020, med unntak av R7.¹¹

¹¹ Ingen av samtalene inngikk som del av datagrunnlaget for Fallan og Granrud (2020).

Tabell 10.1 Oversikt over informanter

Informant	Foretak (samtale i hovedsak omhandlet)	Rolle / årsak til inkludering	Type datainnhenting	Varighet samtale
R1	A	Rapporterende foretak, i dag og/eller tidligere	Telefon og div. e-poster etterpå	Ca. 45 min.
R2	B	Rapporterende foretak, i dag og/eller tidligere	Telefon og oppfølgende e-post	Ca. 5 min.
R3	A/B/C/flere	Tilbyder av attestasjonstjenester, i dag og/eller tidligere	Telefonsamtale	Ca. 70 min.
R4	D/flere	Tilbyder av attestasjonstjenester, i dag og/eller tidligere	Telefonsamtale	Ca. 25 min.
R5	E/flere	Tilbyder av attestasjonstjenester, i dag og/eller tidligere	Telefonsamtale og oppfølgende e-poster	Ca. 20 min.
R6	F/flere	Tilbyder av attestasjonstjenester, i dag og/eller tidligere	Møte, telefonsamtale og div. e-poster	Ca. 60 min.
R7	G	Regulering	Telefonsamtale	Ca. 45 min.

10.3 Hva er attestasjon av rapportering om sosiale og miljømessige forhold?

10.3.1 Generelt om attestasjon av samfunnsansvarsrapportering

Attestasjon av rapportering vil si at en uavhengig part (tjenesteleverandøren) verifiserer et saksforhold¹² fra den ansvarlige part (foretaket) utfra identifiserte kriterier og med en konklusjon med angitt sikkerhet slik at usikkerheten reduseres for en tredjepart (interessenten) (Tvedt, 2018).

Attestasjon (verifisering) kan gjelde et hvilket som helst forhold, også foretaks rapportering om sosiale, miljømessige og tilliggende økonomiske forhold (samfunnsansvarsrapportering). Informasjon om slike

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

forhold finnes både i finansregnskapet,¹³ i årsberetningen,¹⁴ ellers i årsrapporten, i separate rapporter, på nettsiden og andre steder. Informasjonen i finansregnskapet er en del av den ordinære revisjonen. Det er ikke tema i denne artikkelen. Attestasjon av annen samfunnsansvarsrapportering er frivillig. Det er for eksempel ikke et krav i den ordinære revisjonen at samfunnsansvarsrapportering i årsberetningen¹⁵ blir vurdert mot virkeligheten. Det kan inngå i en attestasjon. Hva slike attestasjonsoppdrag omfatter, blir bestemt og avgrenset i hvert tilfelle. Det kan være en rapport som attesteres, deler av en rapport, et eller flere nøkkeltall, osv. Attestasjonen kan ha ulik grad av sikkerhet. Selv om attestasjon ikke er obligatorisk, er det anbefalt av rapporteringsstandarder som Global Reporting Initiative (GRI). GRI markerte i mange år selskaper med attestert rapportering med et eget suffiks (+) som vedheng til deres rapporteringsnivå (Knebel & Seele, 2015).

Tjenesteleverandører av attestasjon av samfunnsansvarsrapportering er i dag revisjonsselskaper (inkludert alle de store), andre konsulent- og/eller sertifiseringsselskaper¹⁶ og enkelte NGO-er (jf. blant annet informant R1, R3, R4 og R5).

10.3.2 Attestasjonsstandarder

De to viktigste attestasjonsstandardene for samfunnsansvarsrapportering i dag er ISAE 3000 og AA1000¹⁷ (Adams & Evans, 2004; Cooper &

13 Finansregnskapet kan potensielt inneholde en rekke transaksjoner, inntekter, kostnader, eiendeler og forpliktelser som direkte eller indirekte gjelder slike forhold. Ifølge regnskapsloven § 7-34 skal det opplyses i note om fjernings- og oppryddingsforpliktelser ved olje- og gassproduksjon, kraftproduksjon og gruvedrift. Men det er også snakk om regnskapsføring av eller opplysninger om for eksempel utgifter og inntekter i forbindelse med renseanlegg, utgifter for sikkerhetstiltak for ansatte, bøter for ulovlig lakserømming, utgifter i forbindelse med rettsak etter alvorlig personskade på arbeidsplassen, utgifter til miljøsertifisering av bedrift eller produkt, varemerkeverdi knyttet til grønn profil eller rett og slett utgifter til rapportering og attestasjon av samfunnsansvarsrapportering.

14 Jf. også krav i regnskapsloven.

15 Regnskapsloven §§ 3-3a og 3-3c og NRS 16 *Årsberetning* (Norsk RegnskapsStiftelse, 1999/2019).

16 For eksempel The Governance Group, Lloyds og DNV GL (tidligere Det norske veritas).

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

Owen, 2014; Fuhrman et al., 2017; Gray et al., 2014; Helfaya & Kotb, 2016; Larrinaga et al., 2018; Michelon et al., 2019).

Den internasjonale revisjonsstandarden ISAE 3000 omhandler «attestasjonsoppdrag som ikke er revisjon eller forenklet kontroll av finansiell informasjon». Standarden blir utarbeidet av IAASB,¹⁸ som er underlagt International Federation of Accountants (IFAC). Den første utgaven av ISAE 3000 ble godkjent i 2003. Det har kommet oppdaterte versjoner senere. Standarden er per i dag den dominerende standarden i Norge for attestasjon av samfunnsansvarsrapportering. Den viktigste årsaken til det er at revisorer, som har de fleste attestasjonsoppdragene i Norge, krever å benytte den, ifølge informant R1, R3 og R6. 16 av verdens 50 største selskaper (32 prosent) får foretatt attestasjon av samfunnsansvarsrapportering i henhold til ISAE 3000 (Jagd, 2015).

Attestasjonsstandarden AA1000AS inngår i en serie standarder knyttet til samfunnsansvar utgitt av AccountAbility (AccountAbility, 2018a, 2018b). De har også utgitt standarder siden rundt årtusenskiftet og har varslet en ny versjon av attestasjonsstandarden i 2020. Standarden er brukt ved attestasjon av samfunnsansvarsrapporteringen hos 10 av verdens 50 største selskaper (20 prosent) (Jagd, 2015). I Norge har for eksempel Norsk Hydro tidligere brukt denne standarden.

Det gis ikke en grundig beskrivelse av ISAE 3000 og AA1000 her. Nærmere presentasjoner er for eksempel gitt i Fallan og Granrud (2020) og Jagd (2015). Både Fuhrman mfl. (2017) og Larrinaga mfl. (2018) gir i appendiks en punkt-for-punkt-sammenligning av de to standardene. Analyser og/eller sammenligninger er også foretatt blant annet i Adams og Evans (2004), Cooper og Owen (2014) og Gray mfl. (2014). Noen momenter om standardene bør likevel nevnes her av hensyn til kapitlets videre diskusjon.

Et viktig og felles trekk er at standardene skiller mellom «betryggende sikkerhet» (reasonable assurance) og «moderat sikkerhet» (limited assurance) når det gjelder attestasjoners konklusjon. De nødvendige attestasjonshandlinger avhenger av hvilken grad av sikkerhet som skal gis. Konklusjon med betryggende sikkerhet skal uttrykkes i positiv form.

18 International Auditing and Assurance Standards Board.

Dette innebærer at revisor går god for at rapportert informasjon «i det alt vesentlige» er korrekt, at rapporter «i det alt vesentlige» er utarbeidet i samsvar med aktuelle kriterier, osv. Moderat sikkerhet innebærer en konklusjon på negativ form, altså 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. Det er mulig at konklusjon med både høy og moderat sikkerhet benyttes for ulike deler av attestasjonsoppdraget hos ett og samme selskap, i ett og samme år. Ifølge Jagd (2015) har 87 prosent av ISAE 3000- og 90 prosent av AA1000-attestasjoner av samfunnsansvarsrapporteringen blant verdens 50 største selskaper moderat (lav) sikkerhet. Det vil si hos tilsammen 23 selskaper. Bare to av ISAE 3000-selskapene og ett AA1000-selskap hadde attestasjon med betryggende sikkerhet. (Resten av selskapene hadde ikke attestasjon av rapporteringen.) Senere i kapitlet vil vi se at vi har samme tendens i Norge.

En overordnet forskjell mellom standardene er at ISAE 3000 er basert på den velprøvde logikken i revisjonsstandarder for det tradisjonelle finansregnskapet, mens AA1000 i større grad er ment å fokusere på identifikasjon og ivaretagelse av interessenters (også andre enn eieres) behov for informasjon (Adams & Evans, 2004; Cooper & Owen, 2014; Gray et al., 2014; Larrinaga et al., 2018). Skillet kommer også til uttrykk i selve attestasjonsberetningen. ISAE 3000 skiller i stor grad mellom ren beretning og ikke, slik tradisjonelle revisjonsberetninger gjør. Avdekkede forhold kommuniseres til foretaket privat og er ikke offentlig tilgjengelig. Beretningen etter AA1000 er ment å kommunisere med en bredere gruppe interessenter enn kun foretaksledelsen. Det er for eksempel 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. (Jagd, 2015). Anbefalingen om attestasjon i Adams mfl. (2020) virker å orientere seg mot perspektiver fra både ISAE 3000 og AA1000.

Forskningslitteraturen stiller kritiske spørsmål til i hvilken grad attestasjonsstandardene og attestasjonspraksis bidrar til økt brukernytte for ulike interessenter. Noen konkrete eksempler på dette blir beskrevet senere i kapitlet. Men generelt omhandler det valgfrihet i standardene

(hva som skal attesteres, med hvilken sikkerhet, hvilke metoder som brukes, osv.), hvem attestasjonen er til for (foretaksledelse versus flere interessentgrupper), inkludert attestasjonsleverandørens rolle, bestillingsprosessen (oppdragets art), hvilke forhold attestasjonen og attestasjonsberetningen uttaler seg om (inkludert prosesser versus resultater), osv. (Adams & Evans, 2004; Cho et al., 2014; Cooper & Owen, 2014; Gray et al., 2014; Segui-Mas et al., 2018).

10.4 Utbredelse av attestasjon av samfunnsansvarsrapportering

10.4.1 Tidlige spor av attestasjon av samfunnsansvarsrapportering

Rapportering om sosiale og miljømessige forhold kom selvsagt før attestasjon av rapporteringen. Internasjonalt er det dokumentert tilfeller av rapportering av informasjon om sosiale og miljømessige forhold (inkludert forhold knyttet til ansatte og lokalsamfunn) tilbake til 1800-tallet, men selve oppstarten av moderne samfunnsansvarsrapportering regnes å være på 1960- og 70-tallet (Buhr et al., 2014; Crowther & Aras, 2008; Gray et al., 2014). Norge fikk verdens første allmenne¹⁹ lovkrav til foretaks offentlige miljørapportering (ytre miljø) i årsberetningen fra 1989. På det tidspunktet hadde Norge allerede krav om rapportering om arbeidsmiljø. Men det var heller ikke uvanlig med miljørapportering i årsrapporten før 1989 (Fallan, 2013b; Fallan & Fallan, 2007, 2009). Om vi ser utover årsrapporten, var Norsk Hydros miljørapport for 1989 var blant verdens første separate miljørapporter (Lober et al., 1997). Internasjonalt var det flere selskaper som utga slike rapporter for 1989, mens den tidligste rapporten Lober mfl. (1997) har identifisert, virker å være Polaroids rapport for 1988. Det kan legges til at Norsk Hydros miljørapportering på tidlig 1990-tall ble regnet for å være verdensledende og satte en standard som få selskaper senere har oppnådd, ifølge Buhr mfl. (2014, s. 54). Norske Skog var et annet selskap som lå langt framme på det tidspunktet.

¹⁹ Gjaldt for alle regnskapspliktige foretak.

Det er vanskelig å vite sikkert hva som er de første eksemplene på verifisering/attestasjon av samfunnsansvarsrapportering. Lober mfl. (1997) gir en oversikt over 14 amerikanske selskaper som har fått utført slik attestasjon. På grunn av tidsforskyvning i publisering både av miljørapporter og forskningsartikler må disse gjelde for regnskapsåret 1995 eller tidligere. Ball mfl. (2000) gir eksempler fra blant annet Dow Europes attestasjon for 1994 samt Caird Group for 1991 og 1992. Det er imidlertid noe uklart om sistnevnte er verifisering av rapportering og/eller bare verifisering av miljøforhold (altså mer type miljørevisjon). Ifølge informant R1 var Norsk Hydros britiske datterselskap etter sigende svært tidlig ute (i verdensmålestokk) med attestering av sin miljørapport. Det skjedde en gang mellom 1989 og 1996 og ble foretatt av Lloyds. Tidspunktet har forfatteren ikke klart å bringe på det rene ennå.

Tidsperspektivet for tidlige attestasjoner av samfunnsansvarsrapportering kan også belyses ved hjelp av Preben J. Sørensens historie. Han er nestor innen attestasjon av samfunnsansvarsrapportering i verdenssammenheng. I forbindelse med sin partnerkvalifisering i Deloitte i Danmark skrev han i 1992 et idenotat om miljøregnskap som forslag til potensielle nye forretningsområder. Det var starten på hans arbeid på området.²⁰

Ball mfl. (2000) og Beets og Souther (1999) viser til EMAS (EUs forordning for miljøstyring og miljørevisjon) og ISO14001 som sertifiseringsordninger som kunne motivere attestasjon. I motsetning til andre sertifiseringsordninger, som ISO14001, hadde EMAS krav til miljørapportering og verifisering av denne (jf. informant R4). EMAS trådte offisielt i kraft i EU i april 1995, men både ISO14001 og EMAS' foreløpige standardtekster er fra ca. 1992.

Siden det ikke har vært særlig forskning på området i Norge, er det ikke enkelt å etablere når de første attestasjonene ble foretatt. Selskaper som ble sertifisert i henhold til EMAS, var tidlig ute. For eksempel fikk kontorstolprodusenten HÅG på Røros verifisert sin miljørapport (integrert i årsrapporten) for 1996. Verifiseringen ble foretatt av Dovre Sertifisering. Årsaken til at Norske Skog startet med attestasjon av miljørapporteringen,

20 <https://jv.dk/artikel/s%C3%B8ndag-fylder-partner-i-deloitte-preben-j-s%C3%B8rensen-50-%C3%A5r> (Lenke sjekket 24.01.2020.)

er etter sigende at attestasjon ble trukket fram i begrunnelsen da SAS vant en nordisk pris for god miljørapportering (jf. informant R3). Norske Skog fikk verifisert sin miljørapport for 1997 av Deloitte & Touche, signert av danske Preben J. Sørensen. Selskapet fikk tre fabrikker EMAS-godkjent i 1997. Ifølge årsrapportene for 1995 og 1996 hadde de imidlertid fått en fabrikk godkjent i 1996. Det er derfor sannsynlig at deres første verifisering av miljørapportering skjedde i 1996.²¹ EMAS fikk imidlertid ikke noe særlig gjennomslag i Norge, så det er sannsynligvis ikke et stort antall selskaper dette gjelder for. Norsk Hydro fikk attestert sin konsernrapportering første gang i 1997, gjennomført av Deloitte & Touche. Ifølge informant R3 ble rapporten signert av Ingebret G. Hisdal som var partner for det ordinære revisjonsoppdraget, men danske Preben J. Sørensen hadde ansvar for planleggingen av attestasjonen og Frank Dahl hadde en sentral rolle i gjennomføringen.²²

10.4.2 Utbredelse av attestasjon av foretaks samfunnsansvarsrapportering

Utviklingen over tid viser en klar økning i uavhengig attestasjon av samfunnsansvarsrapportering blant de største selskapene internasjonalt. Andelen av verdens 250 største selskaper (G250) som attesterer rapporteringen har økt fra 19 prosent i 1999 til 29 prosent i 2002, 30 prosent i 2005, 46 prosent i 2011 og 67 prosent i 2017 (Buhr et al., 2014; KPMG, 2017). Blant de 100 største selskapene i hvert av mange land (N100) var samme tall i gjennomsnitt 18 prosent i 1999, 27 prosent i 2002, 33 prosent i 2005, 38 prosent i 2011 og 45 prosent i 2017.²³ Det er imidlertid store variasjoner mellom land (Cooper & Owen, 2014; Fuhrman et al., 2017; Kolk & Perego, 2010; Larrinaga et al., 2018; Simnett et al., 2009).

21 Forfatteren har ikke fått tak i miljørapporten for 1996 eller fått informasjon om dette fra selskapet. Det ble ikke foretatt attestasjon i 1994 eller 1995 (dvs., det ikke ble vist (til) attestasjonsberetning i rapporteringen).

22 Jeg trekker fram disse navnene her fordi de dukker opp igjen i kapittel 10.5.2.

23 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 dem som er inkludert nylig. Slik sett er prosenttallene over tid ikke helt sammenlignbare.

Studier indikerer at foretaks størrelse, bransje, børsnotering og lønnsomhet har sammenheng med adopsjonsraten for attestasjon (Branco et al., 2014; Peters & Romi, 2015; Salterbaxter-Context, 2005; Sierra-García et al., 2018; Simnett et al., 2009). 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 mfl. (2018) angir at 50 prosent av alle italienske selskaper og 70 prosent av alle amerikanske selskaper som har publisert attestasjonsberetninger,²⁴ er børsnoterte.²⁵ Thornam (2019) indikerer det samme i Norge. Mange forhold tilsier at det sannsynligvis er få selskaper som kjøper attestasjon av samfunnsansvarsrapportering 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.

Ifølge Fuhrman mfl. (2017) hadde Norge nest laveste andel selskaper med attestasjon av 17 europeiske land (20 prosent) i 2008 og 2009. 40 prosent av de 100 største selskapene kjøpte ekstern attestasjon av samfunnsansvarsrapporteringen i 2014 (PwC, 2015), et tall som var redusert til 30 prosent for 2016 (PwC, 2017). Andelen i Norge for dette året lå dermed langt under gjennomsnittet blant de 100 største selskapene i hvert av 49 land (45 prosent) vist ovenfor. I PwCs norske topp 100-undersøkelse fra 2019 er det ikke lagt inn tall for attestasjon (PwC, 2019). I kommunikasjon har de imidlertid formidlet at det var 24 av de 100 største selskapene som hadde slik attestasjon (jf. informant R5). Da er vi omtrent nede på nivået Fuhrman mfl. (2017) fant at Norge var på i 2008/2009.

Blant de 100 største selskapene i Norge hadde 45 prosent av de 33 allmennaksjeselskapene (ASA) slik ekstern verifikasjon for 2014, mot 37 prosent blant de øvrige selskapene (PwC, 2015). I rapporteringen

²⁴ Ifølge GRIs database.

²⁵ Det framgår dog ikke eksplisitt at de børsnoterte selskapene er større enn ikke-børsnoterte.

for 2016 hadde imidlertid 50 prosent av 38 ASA attestert samfunnsansvarsrapportering mot kun 18 prosent for andre selskaper (PwC, 2017). Forskjellen var enda større blant de 100 største selskapene dersom vi skiller mellom de med og uten statlig eierskap. 63 prosent av de 16 selskapene med statlig eierskap hadde attestasjon mot 24 prosent blant de 84 selskapene uten statlig eierskap (PwC, 2017). Dette er i tråd med de særskilte forventningene staten har uttrykt til samfunnsansvarsrapportering (og dermed attestasjon) for selskaper de har eierandel i (Meld. St. 13 (2010–2011)). Uten at vi kjenner grunnlagstallene for PwC (2015, 2017), er sannsynligvis mange av de statlig eide selskapene (Equinor, Hydro, Telenor, DnB osv.) også blant de 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.

Tiltross for tallene ovenfor blir det hevdet fra flere aktører i revisjonsbransjen at aktiviteten (etterspørselen etter) og økonomien i hele spekteret av tjenester knyttet til samfunnsansvarsrapportering og attestering har bedret seg vesentlig de siste par årene (se for eksempel Thornem, 2019). Det kan skyldes at omfanget av hvert attestasjonsoppdrag har økt. I tillegg vil ikke rådgivning og «trail»-audits komme med i tallene ovenfor. Historisk har ofte økonomien i attestasjon av samfunnsansvarsrapportering vært begrenset. Det har vært knyttet både til antall oppdrag og til størrelsen på honorarer. En tidlig svensk studie fant at attestasjons-honorarer knyttet til rapportering om sosiale og miljømessige forhold typisk utgjorde 4 til 6 prosent av revisjonshonoraret for den ordinære revisjonen (Park & Brorson, 2005). En litt nyere studie blant selskaper notert på London-børsen (FTSE) fant at tilsvarende tall typisk var under 10 prosent (Cooper & Owen, 2014).

EY forventet å være 13 ansatte som jobbet med slike tjenester i Norge høsten 2019, og de hadde da blant annet kunder som DnB, DOF, Equinor, Posten og Tine (Thornam, 2019). PwC attesterer blant annet Storebrand, Lerøy, KLP, Lundin, SAS (PwC Sverige) og Sparebank1 Østlandet. De har nå slike samfunnsansvarsmiljøer i Oslo og Bergen og planlegger opplæring av medarbeidere også andre steder i landet (informant R5).

10.5 Attestasjonspraksis

10.5.1 Forskningsstudiers kritiske blikk på internasjonal attestasjonspraksis

Det er i ferd med å vokse fram en omfattende forskningslitteratur som undersøker attestasjonspraksis for samfunnsansvarsrapportering. Det er ikke mulig å gi en uttømmende oversikt over litteraturen i dette kapitlet, men jeg vil peke på noen trekk.

Attestasjonspraksis på 1990- og tidlig 2000-tall - behov for nye standarder

På 1990-tallet ble det oppfattet å være vesentlige utfordringer knyttet til attestasjonspraksis for miljørapportering (Adams & Evans, 2004; Cooper & Owen, 2014; Gray et al., 2014). Studier pekte på lav brukernytte på grunn av manglende systematikk, manglende konsistens knyttet til hvilke temaer som ble adressert, omfang og innretning på oppdragene, formål med attestasjonen, attestasjonskriterier og -handlinger, nivå av sikkerhet som attestasjonene ga, attestasjonsarbeidets grundighet, måten attestasjonsberetningene ble utformet/formulert på og attestasjonsleverandørenes 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 interessentenes behov for verifikasjon og attestasjonenes innhold (Adams & Evans, 2004; Kamp-Roelands, 1999).

Attestasjon av rapportering om samfunnsansvar og samfunnsansvarsforhold er også i utgangspunktet²⁶ langt mer komplekst enn for eksempel revisjon av finansregnskapet. Årsaken er at de underliggende forholdene som skal attesteres, er mer komplekse: eksterne effekter, mange potensielt relevante måleenheter, uklarhet i målekriterier og manglende kunnskap om komplekse sammenhenger i for eksempel naturen stiller store krav til avgrensning, gjennomføring av kommunisering av oppdrag og resultater

²⁶ Dog avhengig av oppdragets art.

for attestasjon. Den generelt lave rapporteringskvaliteten gjør ikke saken enklere (se for eksempel Adams & Evans, 2004).

Oppsummert synliggjorde mangelen på brukernytte behov for blant annet større grad av standardisering av attestasjon (Cooper & Owen, 2014; Gray et al., 2014) og eventuelt lovkrav knyttet til slik attestasjon (Adams & Evans, 2004). Dette lå til grunn for utvikling og bruk av (nye) attestasjonsstandarder som AA1000 og ISAE 3000 (Adams & Evans, 2004; Cooper & Owen, 2014; Gray et al., 2014). Flere land har også utviklet nasjonale standarder.²⁷ Diffusjon av brukernyttig attestasjon gjennom «forced selection» (Abrahamson, 1991), lovkrav om attestasjon av samfunnsansvarsrapportering, har imidlertid ikke fått særlig gjennomslag, verken for spesifikke standarder eller generelt. Vi skal se på noen resultater om hvordan de nye standardene påvirker attestasjonspraksis knyttet til brukernytte, slik som behov for sammenlignbarhet (ensartethet og konsistens), hensiktsmessig omfang, innretning og sikkerhet og standardisering.

Utvikling utover 2000-tallet – valgfrihet innenfor standardene og standardisering av attestasjonspraksis

Det er stor valgfrihet innenfor de nye attestasjonsstandardene. Dette gir mulighet til å skreddersy løsninger for ulike foretak og situasjoner, samtidig som det kan medføre utfordringer knyttet til bruk og rom for opportuniste / strategisk bruk av attestasjon. Et eksempel er valget mellom betryggende/høy og moderat/lav attestasjonssikkerhet. Jagd (2015) fant at 90 prosent av AA1000-attestasjoner og 87 prosent av ISAE 3000-attestasjoner blant verdens 50 største selskaper hadde lav sikkerhet for uttalelsen, som skissert ovenfor. Beskrivelser av forskjellene på attestasjon med betryggende versus moderat/lav sikkerhet illustrerer hvordan denne attestasjonspraksisen kan redusere samfunnsansvarsrapporteringens brukernytte (Adams & Evans, 2004; Cooper & Owen, 2014; Gray et al., 2014; Jagd, 2015).

En annen type valgfrihet er attestasjonsoppdragets omfang og innretning. Dette handler om hvor mye og hva som skal attesteres, og har

27 Vi skal se et eksempel på bruk av en slik hos SAS i kapittel 10.5.2.

også vesentlig (negativ) innvirkning på brukernytten (Adams & Evans, 2004; Boiral & Henri, 2017; Borial & Heras Saizarbitoria, 2019; Cooper & Owen, 2014; Gray et al., 2014). Temaene knyttet til valgfrihet blir illustrert nærmere i forbindelse med eksemplene fra norsk attestasjonspraksis i kapittel 10.5.2.

De nye attestasjonsstandardene har likevel medført økt standardisering, for eksempel av ordleggingen i attestasjonsberetningen (Cooper & Owen, 2014). Larrinaga mfl. (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 samfunnsansvarsrapportering 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 mfl. (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 med en svært begrenset versjon av attesting, ikke øker åpenheten. I stedet antyder de at praksisen er motivert av hensyn til foretaksledelsen og ikke åpenhet og ansvar for interessentenes behov.²⁸ Brukernytten er relativt lav. Studien viser til tilsvarende funn i O'Dwyer og Owen (2007) og Perego (2009). Den italienske praksisen kan være i tråd med funnet av at motivasjonen for samfunnsansvarsattestasjon hos foretaksledelsen i utvalgte britiske selskaper i hovedsak var av foretaksintern karakter (rapporteringsprosesser osv.), og ikke brukernytte for eksterne interessenter (Owen et al., 2009). Standardisering alene er ikke tilstrekkelig. Innholdet i de standardiserte løsningene er viktige.

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. Revisjonsselskaper bruker i hovedsak revisjonsstandarder ISAE 3000 som dermed er dominerende i Italia (Larrinaga et al., 2018). Implisitt synes det som om bruken av andre standarder er mer utbredt i USA, hvor de store revisjonsselskapene ikke har samme markedsandel.

²⁸ Mer om opportunistisk atferd senere i kapitlet.

Michelon mfl. (2019) indikerer også at revisjonsselskaper i hovedsak benytter IASE 3000, mens andre typer attestasjonsleverandører i større grad benytter AA1000AS. Vi har sett ovenfor at ISAE 3000 og AA1000AS har ulike krav til innholdet i attestasjonsberetningene. Forskjellene i innhold i attestasjonsberetningene mellom Italia og USA stemmer dermed med ulik utbredelse av de to standardene i de to landene (Larrinaga et al., 2018). Omlag to tredeler av attestasjonene av samfunnsansvarsrapportering ble foretatt av de store revisjonsselskapene, både blant verdens 250 største selskaper og i gjennomsnitt blant de 100 største selskapene i hvert av en stor mengde land (KPMG, 2015). Også på dette området er det varierende resultater. Ogando mfl. (2018) fant at verken bruken av internasjonale standarder eller den profesjonelle bakgrunnen til leverandøren av attestasjonstjenestene påvirker oppfatningen av attestasjonsprosessen eller -kvaliteten.

Attestasjonspraksis med nye standarder utover 2000-tallet – opportunistisk motivasjon?

Michelon mfl. (2019) finner indikasjoner på opportunistisk atferd fra amerikanske leverandører av attestasjonstjenester. Innen revisjonslitteraturen er det vanlig å anta at attestasjon bidrar til å oppdage feil i regnskapet før rapportering, slik at antall korrigeringer i avgitte regnskaper er lavere for reviderte selskaper enn for andre. Det er en indikasjon på at revisjon av finansregnskapet bidrar til økt regnskapskvalitet. Når det gjelder samfunnsansvarsrapportering, finner imidlertid Michelon mfl. (2019) at attestasjon øker antall korrigeringer i rapporteringen. Funnet fra USA 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 bare for andre attestasjonsleverandører enn revisjonsselskaper. Resultatene for samfunnsansvarsforhold er i overensstemmelse med funn hos KPMG (2011, 2013). Michelon mfl. (2019) konkluderer med at korrigeringer for samfunnsansvarsrapportering avviker fra finansregnskapskorrigeringer. Selv om «samfunnsansvarskorrigeringer» 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 attestasjon av samfunnsansvarsrapportering, samt at attestasjonshonorarene har vært lave sammenlignet med dem for revisjon av finansregnskapet.

Strategisk egennytte kan også ligge til grunn for kjøp av attestasjonstjenester. Selv om attestasjonspraksis for samfunnsansvarsrapportering blir kritisert for å ha lav brukernytte, har utbredelsen av slik attestasjon økt vesentlig blant verdens største selskaper. Spørsmålet er da om det skyldes at attestasjon er av verdi for interessentene, at den er av verdi for foretaket/foretaksledelsen, eller at den er av verdi for alle parter. Relativt entydige resultater fra forskningslitteraturen tilsier at foretak bruker samfunnsansvarsrapportering strategisk for å legitimere sin virksomhet (Patten & Crampton, 2003; Patten & Zhao, 2014). Det samme kan skje for attestasjon (Hummel et al., 2019; Owen et al., 2009). Birkey mfl. (2016) viser at attestasjon kan påvirke oppfatninger av foretaks miljøimage, dermed kan attestasjon også benyttes som et legitimeringsverktøy for foretaksledelsen. Foretak kan imitere andres bruk av attestasjon for å ha ryggen fri, uten at attestasjon i seg selv bedrer de attesterte forholdene. Attestasjon er kun «managerial capture» (Segui-Mas et al., 2018). Hummel mfl. (2019) fant til og med en negativ sammenheng mellom foretaks prestasjoner på sosiale og miljømessige forhold og attestasjon av samfunnsansvarsrapportering. Boiral (2013) fant at 90 prosent av faktiske negative hendelser ikke var omtalt i rapporteringen blant foretak på de høyeste applikasjonsnivåene hos GRI (A og A+), hvor nesten samtlige av disse foretakene hadde attestasjon (A+). Attestasjonstjenester kan gi et skinn av ansvarlighet og transparens, selv om rapporteringens og attestasjonens kvalitet ikke reelt sett er egnet til å redusere informasjonsasymmetrien mellom foretak og interessenter og sette interessentene i stand til å holde foretaket til ansvar. Dette er særlig relevant når attestasjonen har lav sikkerhet og kun dekker et begrenset område (høy attestasjonsrisiko samlet sett). Andre foretak kan strategisk ønske attestasjon av høy kvalitet for å vise fram sine samfunnsansvarsresultater.

Når det gjelder den mer direkte økonomiske verdien av attestasjon, viser forskning ennå få entydige funn. For eksempel fant Cho mfl. (2014)

ingen sammenheng mellom attestasjon og markedets verdsetting av foretak i USA, mens Caglio mfl. (2019) fant at en positiv effekt (ved ellers svak rapportering) i Sør-Afrika.

En alternativ forklaring til økt diffusjon av attestasjonstjenester kan være knyttet til at sammenhenger mellom foretakets økonomiske situasjon og ulike samfunnsansvarsforhold er så komplekse at mål og virkemiddelbruk blir uklare. Som et alternativ til rasjonelle valg kan det i slike situasjoner oppfattes trygt å imitere valg som lignende organisasjoner har foretatt. Da har også ledelsen ryggen fri. I dette tilfellet kan slik imitasjon, eller «fad», (Abrahamson, 1991) innebære økt bruk av attestasjon og også påvirke hvilken kvalitet på attestasjonstjenestene som blir valgt. Sistnevnte aspekt kan sørge for at trenden blant andre Jagd (2015) skisserer, med lav sikkerhet (og avgrenset omfang/innretning), fortsetter, selv om andre valg egentlig er mer rasjonelle. (Imitasjon/fad er atskilt fra rasjonelle valg i Abrahamsons (1991) diffusjonsperspektiv.)

10.5.2 Eksempler på innholdet i norske attestasjoner

Attestasjonsberetninger gir informasjon om attestasjonsoppdragene. Flere av studiene referert ovenfor er direkte basert på systematiske undersøkelser av disse. Enkelte har også gjengitt eksempler på beretninger (Beets & Souther, 1999). I tabell 10.2 (se appendiks) er flere typer informasjon fra norske attestasjonsberetninger angitt. Eksemplene gjelder store, norske selskaper notert på Oslo Børs for regnskapsårene 2009 og 2018. Det er lagt vekt på å velge selskaper fra ulike bransjer og selskaper hvis rapportering er attestert av ulike revisjons-/attestasjonsselskaper. Eksemplene er ment som en illustrasjon. Det er ikke et mål å gi en uttømmende oversikt over variasjonen i attestasjonsoppdrag eller gi vurderinger av om teksten representerer særskilt gode eller dårlige eksempler.

Bruk av ISAE 3000 versus andre standarder

ISAE 3000 er nesten enerådende som standard i disse eksemplene for 2018. Det kommer nok av at alle revisjonsselskaper krever å bruke den (jf. informant R1, R3 og R6). SAS bruker de svenske standardene RevR

6 og RevR 12 i tillegg til ISAE 3000, henholdsvis i 2009 og i 2018. Hydro benyttet AA1000 i tillegg til ISAE 3000 i en del år, inkludert 2009. Informant R1 indikerer at AA1000 har blitt mindre relevant over tid. Det skjer dels fordi revisjonsselskaper uansett krever bruk av ISAE 3000, men også fordi det har virket som organisasjonen som står bak AA1000 i økende grad har lagt vekt på salg av konsulenttjenester og egne økonomiske forhold. AA1000 vil bli utgitt i en ny, oppdatert versjon i et forsøk på å øke standardens relevans. Vi får se om det vil påvirke utbredelsen i Norge.

Redegjørelse i attestasjonsberetningen for hvordan rapportering mv. kan forbedres

En konsekvens av ISAE-bruken er at beretningene ikke inneholder kommentarer fra leverandøren av attestasjonstjenesten (revisor e.l.) om hvordan rapporteringen, rapporteringsprosessen og måloppnåelsen kan forbedres (tjenesteleverandøren), slik AA1000-standardens har krevd. Den ekstra transparensen som slik rapportering innebærer, er positivt for interessentene og kan bidra til å redusere informasjonsasymmetrien. Informant R3 mente at den ordningen i AA1000 i praksis ikke fungerte så godt. Studier ovenfor har også indikert at rapporteringen ofte kunne bli ullen. Revisor kan komme i en vanskelig situasjon hvor det av og til er best eller iallfall enklere å løfte vanskelige spørsmål internt. Slik rapportering setter uansett hensynet til eksterne interessenter på spissen. Revisor skal jo være samfunnets ombudsperson, ikke et redskap for ledelsen. Det er på grunn av denne åpenheten i AA1000-beretninger at enkelte av forskningsstudiene nevnt ovenfor kunne gjennomføres.

Attestasjonsrisiko

Alle attestasjonsoppdragene, unntatt SAS 2018, innebærer uttalelse med moderat sikkerhet. SAS skiller seg ut ved at de for deler av oppdraget gir betryggende sikkerhet. Equinor kunne også vært brukt som eksempel på dette. Den generelle praksisen med moderat sikkerhet er en utfordring for brukernytten av attestasjonen, dvs. evnen til å redusere informasjonsasymmetri (Fuhrman et al., 2017). Bortsett fra hos SAS har bruken av betryggende sikkerhet for uttalelsen altså ikke endret seg fra 2009 til 2018.

Nå er det ikke kun sikkerheten som påvirker attestasjonsrisikoen. Et annet element er oppdragets omfang (og innretning). Hos Norsk Hydro og SAS synes oppdraget i 2018 å innebære attestasjon av omtrent hele samfunnsansvarsrapporten, altså et omfattende oppdrag. Hos andre selskaper i utvalget virker omfanget langt mindre, noe som også påvirker i hvilken grad attestasjonen påvirker informasjonsasymmetrien. Storebrand er et eksempel på at oppdraget synes å ha blitt større over tid (fra 2009 til 2018), selv om det er vanskelig å si hvor mye større.²⁹ Andre selskaper har sluttet med ekstern verifisering i perioden. Et eksempel er Norske Skog, som i mange år var svært langt framme på miljørapportering i internasjonal målestokk. Rapporteringen for 2018 holdt ikke gammelt nivå, etter artikkelforfatterens mening. Det skal sies at de store økonomiske utfordringene i Norske Skog kan ha påvirket dette. Vi får håpe de kommer tilbake.

Det er med andre ord variasjon mellom selskaper og år. Generelt, utover disse eksemplene, kan det sies at noen selskaper kun vil 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 innebærer fra tilfelle til tilfelle (sikkerhet, omfang og innretning), eventuelt at sikkerhet og omfang ofte er lave, er viktige elementer i kritikken mot attestasjonspraksis (Gray et al., 2014). Det blir vanskelig for interessenter å forstå hva attestasjonsrisikoen er, og det blir vanskeligere å sammenligne foretak og holde dem til ansvar.

Andre forhold knyttet til informasjonsasymmetri

Den samme virkningen som vi omtalte i forrige avsnitt, kan også oppstå fordi flere av beskrivelsene i attestasjonsberetningene er uklare, slik at det er vanskelig for interessentene å forstå sikkerheten, omfanget og innretningen på oppdraget. Det bidrar i liten grad til å redusere informasjonsasymmetri, og gir foretaksledelsen et strategisk spillerom.

29 Vanskeligheter med å tolke oppdraget utfra beretningens tekst gjelder mange av foretakene i utvalget.

De utførte attestasjonshandlingene og beskrivelsene av dem varierer også en god del: fra svært konkrete handlinger og beskrivelser til overordnede analyser og beskrivelser. Et positivt trekk er at flere selskaper synes å ha attestasjon av kvantitativt tallmateriale, noe Fuhrman mfl. (2017) fant var et viktig element for å redusere informasjonsasymmetri. For andre selskaper gir beretningen leseren liten mulighet til å forstå hva som er gjort rent konkret. Mangelen på standardisering av oppdrag og handlinger, samt forståelig beskrivelse av dem og risiko, gjør det vanskelig for interessenter å forstå i hvilken grad attestasjoner øker rapporteringens pålitelighet.

Andre observasjoner

Selv om grunnlaget er svært tynt, er det grunn til å spørre om det har blitt mer vanlig at revisor for den ordinære revisjonen også signerer beretningen for attestasjonen av samfunnsansvarsrapporteringen. Det kan i såfall tyde på en sterkere integrering av oppgaver og stab.

Det framgår av eksemplene ovenfor at det ikke bare er tradisjonelle revisjonsselskaper som kan gjennomføre og avlegge attestasjon for samfunnsansvarsrapportering. Vi har tidligere sett at Lloyds og Dovre Sertifisering har attestert rapporter. DNV GL har attestert Telenors samfunnsansvarsrapport for 2018. ISAE 3000 er lagt til grunn også for den attestasjonen. Det synes forøvrig ikke å være angitt en ansvarlig person for DNV GLs oppdrag. Telenor skiller seg også ut ved at det ikke er samme firma som har både finansiell revisjon og attestasjon av samfunnsansvarsrapporteringen. Informantene i denne studien forteller at det er vanlig at attestasjonen ligger innenfor samme oppdragsutlysning som den finansielle revisjonen. Disse egenpålagte restriksjonene gjør at mange selskaper ikke står fritt til å velge hvilken attestasjonsleverandør som skal foreta attestasjon av samfunnsansvarsrapporteringen. I den grad økonomiske forhold som er relevant for den tradisjonelle revisjonen av finansregnskapet henger sammen med relevante forhold for samfunnsansvarsrapporteringen (integrert rapportering), kan en slik kobling være forståelig. Samtidig er rammene for samfunnsansvar(srapportering) videre og mer komplekse enn for årsregnskapet. Attestasjonsoppdrag kan også variere sterkt, fra samlet rapportering til enkeltstående forhold. Tidvis vil det ikke være nødvendig med en kobling mot den finansielle

revisjonen og tidvis kan slik attestasjon kreve kompetanse som revisjons-selskapene per i dag ikke innehar.

10.6 Avslutning

Problemstillingen for denne studien var å beskrive attestasjonspraksis blant norske foretak, både over tid, ut fra bruk av standarder og sammenlignet med internasjonale forhold.

Det er relativt få norske selskaper som kjøper attestasjon av samfunnsansvarsrapportering. Vi har tall bare for store, børsnoterte foretak, men andelen er lavere enn gjennomsnittet for flere titalls andre land. Andelen ser heller ikke ut til å stige jevnt og trutt fra år til år. Tvert imot sank de sist år. Innhentet datamateriale viser heller ikke at tallene for 2019 er særlig høyere enn nivået for 2008/2009. På den annen side melder attestasjonsleverandørene om økt oppdragsmengde. De tilbyr imidlertid flere tjenester enn bare attestasjon.

I Norge virker det som bruken av attestasjonsstandarden ISAE 3000 er dominerende. Andelen i Norge som bruker den, synes å være høyere enn for store foretak i verden generelt og i USA spesielt. Årsaken synes å ligge i at revisorer utfører de fleste attestasjonsoppdragene, et forhold som tilsvarer situasjonen for eksempel i Italia.

Når det gjelder kvaliteten på attestasjonene, attestasjonsrisikoen og bidraget til å redusere informasjonsasymmetri, virker observasjonene fra noen utvalgte norske eksempler å ligne på internasjonale funn. De fleste foretak velger moderat sikkerhet, omfanget og innretningen på attestasjonsoppdragene varierer sterkt mellom foretak og år, og det samme gjør attestasjonshandlingene. På dette området virker det imidlertid som om utviklingen jevnt over ikke har vært negativ fra 2009 til 2018, iallfall ikke for de selskapene i studien som hadde attestasjon begge år.

Basert på denne studien er det vanskelig å uttale seg om hvorvidt attestasjon bidrar til å oppfylle formålene med samfunnsansvarsrapporteringen (ressursallokering og kontroll). Det behøves grundigere studier av norske forhold for å få kunnskap om det. Bidraget til dette kapitlet er å bidra til å starte en systematiseringsprosess knyttet til data og kunnskap om dette feltet i Norge.

Den generelle oppmerksomheten rundt samfunnsansvarsspørsmål, og næringslivets tilsynelatende oppslutning rundt rapporterings- og attestasjonsanbefalingen til Adams mfl. (2020), peker forhåpentligvis i riktig retning. Hovedforfatteren bak Adams mfl. (2020), Carol Adams, har vært involvert i en rekke kritiske analyser av rapporterings- og attestasjonspraksis og -standarder siden 1990-tallet (se referanselista og vedlegg). Der gir hun anbefalinger som kan øke rapporterings- og attestasjonskvalitet. Spørsmålet er i hvilken grad hun får gjennomslag for dette i kommende standarder, og om standarder og attestasjonspraksis vil bli bedre over tid. Det vil forskning vise.

Referanser

- Abrahamson, E. (1991). Managerial fads and fashions: The diffusion and rejection of innovations. *The Academy of Management Review*, 16(3), 586–612.
- ACCA. (2004). *Towards transparency: Progress on global sustainability reporting 2004*. ACCA og CorporateRegister.com. London: ACCA.
- AccountAbility. (2018a). *AA1000 assurance standard (AA1000AS, 2008) with 2018 addendum*. September 2018.
- Accountability. (2018b). *AA1000 Accounting principles 2018*.
- 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.
- Ball, A., Owen, D. & Gray, R. (2000). External transparency or internal capture? The role of third-party statements in adding value to corporate environmental reports. *Business Strategy and the Environment*, 9, 1–23.
- Beets, S. D. & Souther, C. C. (1999). Corporate environmental reports: The need for standards and an environmental assurance service. *Accounting Horizons*, 13(2), 129–145.
- Birkey, R. N., Michelin, G., Patten, D. M. & Sankara, J. (2016). Does assurance on CSR reporting enhance environmental reputation? An examination in the U.S. context. *Accounting Forum*, 40(3), 143–152.
- Boiral, O. (2013). Sustainability reports as simulacra? A counter-account of A and A 1 GRI reports. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 26(7), 1036–1071.
- Boiral, O. & Henri, J.-F. (2017). Is sustainability performance comparable? A study of GRI reports of mining organizations. *Business & Society*, 56(2) 283–317.

- Boiral, O. & Heras Saizarbitoria, I. (2019). Sustainability reporting assurance: Creating stakeholder accountability through hyperreality? *Journal of Cleaner Production*.
- 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.
- Buhr, N., Gray, R. & Milne, M. J. (2014). Histories, rationales, voluntary standards and future prospects for sustainability reporting. CSR, GRI, IIRC and beyond. I Bebbington, Unerman & O'Dwyer (Red.), *Sustainability accounting and accountability*. 2. utg. London og New York: Routledge.
- Caglio, A., Melloni, G. & Perego, P. (2019). Informational content and assurance of textual disclosures: Evidence on integrated reporting. *European Accounting Review*. <https://doi.org/10.1080/09638180.2019.1677486>
- 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. H., Michelon, G., Patten, D. M. & Roberts, R. W. (2014). CSR report assurance in the USA: An empirical investigation of determinants and effects. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, 5(2), 130–148.
- Cooper, S. & Owen, D. (2014). Independent assurance of sustainability reports. I Bebbington, Unerman & O'Dwyer (Red.), *Sustainability accounting and accountability*. 2. utg. London og New York: Routledge.
- Crowther, D. & Aras, G. (2008). *Corporate social responsibility*. Ventus Publishing.
- Fallan, E. (2013a). Exploration of resource allocation decision making demand and stewardship demand for environmental disclosure. I E. Fallan (Red.), *Issues on supply and demand for environmental accounting information*. PhD Series 41-2013, LIMAC PhD School, Department of Accounting and Auditing, Copenhagen Business School.
- Fallan, E. (2013b). The representativeness of the annual report as data source in CSR reporting research. I E. Fallan (Red.), *Issues on supply and demand for environmental accounting information*. PhD Series 41:2013. Copenhagen Business School.
- Fallan, E. (2015a). Explaining the variation in adoption rates of the information content of environmental disclosure: An exploration of innovation adoption theory. *Journal of Accounting and Organizational Change*, 11 (2), 47–268.
- Fallan, E. (2016). Environmental reporting regulations and reporting practices. *Social and Environmental Accountability Journal*, 36(1), 34–55.
- Fallan, E. (2020). Bruk av informasjon fra foretaks miljørapportering til ressursallokerings- og kontrollformål. I T. Stenheim, K. M. Baksaas & E. Kulset (Red.), *Aktuelle temaer i regnskap og revisjon* (Kap. 9). Oslo: Cappelen Damm Akademisk.

- Fallan, E., Antonsen, S., Fallan, L. & Olsen, T.-E. (2018). Abolition of statutory audit obligation of small limited liability companies in Norway. Should tax evasion Inclined industries be excepted? *International Journal of Accounting and Taxation*, 6(1), 18–30.
- 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*, 5, 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*. Bergen: 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).
- Fallan, E. & Granrud, H. R. (2020). Attestasjon av rapportering om sosiale, miljømessige og økonomiske forhold (miljø, samfunnsansvars- og bærekraftsrapportering). I Stenvold & Degerstrøm (Red.), *Revisjonshandlinger i praksis* (Kapittel 36). Bergen: Fagbokforlaget.
- FASB. (1980). *Statement of financial accounting concepts no. 2. Qualitative characteristics of accounting information*. Financial Accounting Standards Board.
- Fuhrman, S. Ott, C., Looks, E. & Guenther, T. W. (2017). The contents of assurance statements for sustainability reports and information asymmetry. *Accounting and Business Research*, 47(4), 369–400.
- 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*, 19, 208–231.
- Gray, R., Adams, C. A. & Owen, D. (2014). *Accountability, social responsibility and sustainability. Accounting for society and the environment*. Harlow: Pearson Education Limited.
- Helfaya, A. & Kotb, A. (2016). Environmental reporting quality: An analysis of global credibility initiatives. I I. Ahmed (Red.), *Handbook of research on green economic development: Initiatives and strategies* (s. 628–657). IGI global book.
- Helfaya, A., Whittington, M. & Alawattage, C. (2018). Exploring the quality of corporate environmental reporting: Surveying preparers' and users' perceptions. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*.

- Hodge, K., Subramaniam, N. & Stewart, J. (2009). Assurance of sustainability reports: Impact on report users' confidence and perceptions of information credibility. *Australian Accounting Review*, 19(3), 178–194.
- Hummel, K., Schlick, C. & Fifka, M. (2019). The role of sustainability performance and accounting assurers in sustainability assurance engagements. *Journal of Business Ethics*, 154, 733–757.
- IASB. (2018). *IFRS conceptual framework for financial reporting*. International Accounting Standards Board.
- Ijiri, Y. (1975). *Theory of accounting measurement*, Sarasota, FL: American Accounting Association.
- Jagd, J. T. (2015). *Investor oriented corporate social responsibility reporting*. London and New York: Routledge.
- Kamp-Roelands, N. (1999). Audits of environmental reports: Are we witnessing the emergence of another expectation gap? Koninklijk Nederlands Instituut van Registeraccountants.
- Kend, M. (2015). Governance, firm-level characteristics and their impact on the client's voluntary sustainability disclosures and assurance decisions. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, 6(1), 54–78.
- Knebel, S. & Seele, P. (2015). Quo vadis GRI? A (critical) assessment of GRI 3.1 A+ non-financial reports and implications for credibility and standardization. *Corporate Communications: An International Journal*, 20(2), 196–212.
- Kolk, A. & Perego, P. (2010). Determinants of the adoption of sustainability assurance statements: An international investigation. *Business Strategy and the Environment*, 19(3), 182–198.
- 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., 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*.
- Lober, D. J., Bynum, D., Campbell, E. & Jaques, M. (1997). The 100 plus corporate environmental report study: A survey of an evolving environmental management tool. *Business Strategy and the Environment*, 6, 57–73.
- 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.

- Meld. St. 13 (2010–2011). *Aktivt eierskap – norsk statlig eierskap i en global økonomi*. Nærings- og handelsdepartementet.
- 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.
- 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. (Moe-Helgesen holdt foredraget i egenskap av å være partner med ansvar for bærekraft i PwC.)
- Norsk RegnskapsStiftelse. (1999/2019). *Norsk RegnskapsStandard nummer 16 årsberetning* (NRS 16).
- O'Dwyer, B. & Owen, D. (2007). Seeking stakeholder-centric sustainability assurance. *Journal of Corporate Citizenship*, 25, 77–94.
- Ogando, N. V., Ruiz Blanco, S. & Fernandez-Feijoo, B. (2018). A provider's approach to the assurance market of sustainability reports in Spain. *Administrative Sciences*, 8, 28.
- 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. & 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*, 34(1), 163–198.
- PwC. (2015). *PwC Samfunnsansvar 100. 2015: Reisen har begynt*.
- PwC. (2017). *PwC Bærekraft 100. Rapportering for framtiden*.
- PwC. (2019). *PwC Bærekraft 100*.
- Salterbaxter-Context. (2005). *Trends in CSR reporting 2003–2004*. London: Salterbaxter-Context.

- Seguí-Mas, E., Bolas-Araya, H.-M. & Polo-Garrido, F. (2018). Assurance on corporate governance reports in Spain: Towards an enhanced accountability or a new form of public relations? *Administrative Sciences*, 8, 32.
- Sierra-García, L., Garcia-Benau, M. & Bolas-Araya, H. (2018). Empirical analysis of non-financial reporting by Spanish companies. *Administrative Sciences*, 8, 29.
- Simnett, R., Vanstraelen, A. & Chua, W. F. (2009) Assurance on sustainability reports: An international comparison. *The Accounting Review*, 84(3), 937–967.
- Snively, H. J. (1967). Accounting information criteria. *The Accounting Review*, 42(2), 223–232.
- 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. (Thornem holdt foredraget i egenskap av å være leder for bærekrafttjenester i EY.)
- Tvedt, T. (2018). Verdifulle bidrag eller meningsløs formalisme? Revisors attestasjoner. *Revisjon og regnskap*, 3-2018.
- Zadek, S., Raynard, P., Forstater, M. & Oelschlaegel, J. (2004). *The future of sustainability assurance*. London: ACCA.

Vedlegg 1

Tabell 10.2 Innholdet i et utvalg attestasjonsberetninger for samsfunnsvarsrapportering for årene 2009 og 2018

Selskap og rapporteringsreferanse	Attestasjonsstandard	Oppdrag (scope) + for SAS: informasjon om sikkerhet	Attestasjonshandlinger	Hvem som har utført attestasjon (separert beretning)	Hvem har utført ordinær revisjon
Hydro 2009 (Norsk Hydro, 2010, s. 55 og 195/F85)	AA1000 Assurance standard (2008) + ISAE 3000	«We have reviewed Hydro's management systems related to sustainable development within environment, health and safety and social responsibility and information about this presented in Hydro Annual Report 2009, pages 37-62, in total referred to as 'the Reporting.'»	«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 responsible for environment, health and safety and social responsibility at corporate and business area levels, as well as at the reporting units: Primary Metal - Global Melters, Neuss; Metal Markets - Remelters, Clerveaux; Extruded Products - Extrusion Eurasia, Lausanne; and Rolled Products Grevenbroich Plant.»	Deloitte AS, signert av Preben J. Sørensen	Deloitte AS, signert av Aase Aa. Lundgaard
Hydro 2018 (Norsk Hydro, 2019, s. 223-226 og 268-269)	ISAE 3000	«We have been engaged by the Corporate Management Board of Norsk Hydro ASA ('Hydro') to provide limited assurance in respect of the Viability performance and Viability performance statements section in the Annual Report 2018 (hereafter Viability performance 2018) of Hydro. The scope excludes future events or the achievability of the objectives, targets and expectations of Hydro and information contained in webpages referred to in the Viability performance 2018 unless specified in this report. ... in accordance with the GRI Standards; Core option and the applied reporting criteria as disclosed in the About the reporting section on page 230.»	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; 	KPMG AS, signert av Julie Berg og Anette Rønno	KPMG AS, signert av Lars Inge Pettersen

- 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.

(Forstat)

Tabell 10.2 (Forstat)

Selskap og rapporteringsreferanse	Attestasjonsstandard	Oppdrag (scope) + for SAS: informasjon om sikkerhet	Attestasjonshandlinger	Hvem som har utført attestasjon (separat beretning)	Hvem har utført ordinær revisjon
Marine Harvest 2009 (Marine Harvest, 2010, s. 79) (nåværende navn: Mowi)	IA	IA	IA	IA	EY AS, signert av Eirik Moe
Mowi 2018 (Mowi, 2019, s. 240) (tidligere navn: Marine Harvest)	ISAE 3000	«We have performed an independent verification of Mowi ASAs reporting on Sustainability for 2018 within their annual report (the Sustainability Report), which involves an assessment of whether the information presented in the Sustainability Report is based on relevant criteria from the guidelines for sustainability reporting from the Global Reporting Initiative Standards option "core" (GRI Standards). Externally assured information is indicated in the GRI index in the Sustainability Report for the financial year 2018.»	«Our work has consisted of the following procedures: <ul style="list-style-type: none"> Review of Mowi ASAs 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, signert av Øyvind Nore	EY AS, signert av Øyvind Nore
Norske Skog 2009 (Norsk Skogindustrier, 2010, s. 110)	ISAE 3000	«Vi har gjennomgått informasjonen om miljø presentert i Norske Skogs årsrapport for 2009, sidene 96 – 113 ('Rapporten').»	«Basert på vurdering av vesentlighet og risiko, har vårt arbeid omfattet analyser og intervjuer, samt en stikkprøvemessig gjennomgang av underliggende dokumentasjon for de forhold som omfattes av oppdraget.»	Deloitte AS, signert av Preben J. Sørensen	PwC AS, signert av Erling Elsrud

	IA	IA	IA	IA	BDO AS, signert av Terje Tvedt
Norske skog 2018 (Norske Skogindustrier, 2019, s. 72-74)	IA	IA	IA	IA	
SAS AB 2009 (SAS, 2010, s. 91 og 122)	<p>«FAR SRS (the institute for the profession in Sweden) recommendation 'RevR 6 Assurance of sustainability reports' »</p>	<p>«We have been requested by the executive team of SAS Group to perform a review of SAS Group's sustainability report 2009. The sustainability report includes the SAS Annual Report and Sustainability Report 2009, pages 102-122, as well as accounting principles, GRI cross reference list and stakeholder dialogue, found on SAS website (www.sasgroup.net under 'Sustainability') »</p>	<p>«Our limited review has been based on an assessment of materiality and risk, among other things included the following review procedures:</p> <ol style="list-style-type: none"> An update of our knowledge and understanding for SAS Group's organization and activities Assessment of suitability and application of criteria in respect to stakeholders need of information Assessment of the result of the company's stakeholder dialogue Interviews with responsible management, at group level, subsidiary level and at selected business units with the aim to assess if the qualitative and quantitative information stated in the Sustainability Report is complete, correct and sufficient Share internal and external documents to assess if the information stated in the Sustainability Report is complete, correct and sufficient Evaluation of the design of systems and processes used to obtain, manage and validate sustainability information Evaluation of the model used to calculate emissions of carbon dioxide, nitrogen oxides and noise Analytical review of reported information Reconciliation of financial information against company's Annual Report 2009 	<p>Deloitte AB, signert av Elisabeth Werneman og Torbjörn Westman</p>	<p>Deloitte AB, signert av Peter Gustafsson</p>

(Forstat)

Tabell 10.2 (Forstat)

Selskap og rapporteringsreferanse	Attestasjonsstandard	Oppdrag (scope) + for SAS: informasjon om sikkerhet	Attestasjonshandlinger	Hvem som har utført attestasjon (separat beretning)	Hvem har utført ordinær revisjon
SAS AB 2018 (SAS, 2019a, s. 102-105; SAS, 2019b, s. 29)	ISAE 3000 + FAR's recommendation RevR 12 the Auditor's Opinion on the Statutory Sustainability Report	«We have been engaged by the management of SAS AB (publ) to undertake an examination of the SAS Sustainability Report for the year 2017/18. The company has defined the scope of the sustainability report on page 24, which also constitutes the statutory sustainability report. ... The Board of Directors and the Group Management are responsible for the preparation of the Sustainability Report including the Statutory Sustainability Report, in accordance with the applicable criteria, and the Annual Accounts Act. The criteria is explained on page 24 in the Sustainability Report, and are the parts of the GRI Sustainability Reporting Standards 2016 which are applicable to the Sustainability Report, as well as the accounting and calculation principles that the Company has developed. This responsibility includes the internal control relevant to the preparation of a Sustainability Report that is free from material misstatements, whether due to fraud or error. ... Our assignment is limited to the historical information that is presented and thus does not include future-oriented information.»	<p>j. Assessment of the company's stated application level according to GRI's guidelines</p> <p>k. Overall impression of the Sustainability Report, and its format, considering the information's mutual correctness with applicable criteria</p> <p>l. Reconciliation of the reviewed information against the sustainability information in company's Annual Report 2009»</p> <p>"A reasonable assurance engagement includes examining, on a test basis, evidence supporting the quantitative and qualitative information in the Sustainability Report.</p> <p>A limited assurance engagement consists of making inquiries, primarily of persons responsible for the preparation of the Sustainability Report, and applying analytical and other limited assurance procedures."</p>	PwC AB, signert av Bo Hjalmarsson og Isabelle Hammarström	PwC AB, signert av Bo Hjalmarsson og Eva Medbrant

SIKERHET:

«The engagement includes a limited assurance engagement on the complete Sustainability Report and audit of certain information as specified below.»

«Our reasonable assurance engagement includes the following:

- a. Financial indicators (except environmental-related costs) found on page 2,
- b. Jet fuel and carbon dioxide (CO2) emissions related to SAS flight operations on page 2 and 12»

	IA	IA	IA	PwC AS, signert av Ola Trondsrud
Sparebank 1 Hedmark 2009 (Sparebank1 Hedmark, 2010, s. 85)	IA	IA	IA	PwC AS, signert av Ola Trondsrud
Sparebank1 Østlandet 2018 (Sparebank1 Østlandet, 2019, s. 128-135)	ISAE 3000	IA	«Vi har kontrollert SpareBank 1 Østlandets GRI-indeks for 2018 og nøkkeltall for bærekraft (rapportering om bærekraft). SpareBank 1 Østlandets GRI-Indeks er en oversikt over hvilke av prinsippene, aspektene og indikatorene i retningslinjene fra The Global Reporting Initiative som SpareBank 1 Østlandet har benyttet for å måle og rapportere om bærekraft; sammen med en henvisning til hvor informasjonen om bærekraft er rapportert. SpareBank 1 Østlandets GRI-indeks 2018 er en del av SpareBank 1 Østlandets årsrapport for 2018. Vi har kontrollert om SpareBank 1 Østlandet har utarbeidet en indeks for 2018 og om informasjonen er gitt slik det kreves i standarder utgitt av The Global Reporting Initiative (www.globalreporting.org/standards) (kriterier).	PwC AS, signert av Magne Sem
			«Våre kontroller har omfattet blant annet møter med nøkkelsansatte 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, signert av Magne Sem

(Forstat)

Tabell 10.2 (Forstat)

Selskap og rapporteringsreferanse	Attestasjonsstandard	Oppdrag (scope) + for SAS: informasjon om sikkerhet	Attestasjonshandlinger	Hvem som har utført attestasjon (separert beretning)	Hvem har utført ordinær revisjon
Storebrand 2009 (Storebrand, 2010, s. 150)	SA 3000	Nøkkeltall for bærekraft er tabeller som viser indikatorer for bærekraft som SpareBank 1 Østlandet måler og følger opp. Tabellene <i>Samfunnsregnskap 2018</i> og <i>Energi & Klimaregnskap 2018</i> er tilgjengelige og inngår i SpareBank 1 Østlandets årsrapport for 2018, nærmere bestemt til slutt i kapitlet <i>Bærekraftsrapport 2018</i> . Sparebank 1 Østlandet har utarbeidet nøkkeltallene og forklart hvordan de måles i tabellene (kriterier). Vi har kontrollert grunnlaget for målingene og har etterberegnet målingene.»	«Basert på vurdering av vesentlighet og risiko, har vårt arbeid omfattet analyser og intervjuer, samt en stikkprøvemessig gjennomgang av underliggende dokumentasjon. Vi har utført intervjuer med ansvarlige for rapportering og oppfølging av informasjon om samfunnsansvar på konsernnivå i selskapet og ved hovedkontoret til datterselskapet SPP, Sverige.»	Deloitte AS, signert av Preben J. Sørensen	Deloitte AS, signert av Ingebrøt G. Hisdal
Storebrand 2018 (Storebrand 2019, s. 200-205 og 218-219)	ISAE 3000	«Vi har kontrollert om Storebrand ASA har utarbeidet GRI-indeks for 2018 og målinger og beretninger av Nøkkeltall for bærekraft (rapportering om bærekraft). «Storebrands GRI-indeks er en oversikt over hvilke av prinsippene, aspektene og indikatorene i retningslinjene fra The Global Reporting Initiative som Storebrand ASA har benyttet for å måle og rapportere om bærekraft; sammen med en henvisning til hvor informasjonen om bærekraft er rapportert.	«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 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.»	PwC AS, signert av Magne Sem	PwC AS, signert av Magne Sem

Storebrands GRI-indeks 2018 er tilgjengelig på Storebrands nettsider (www.Storebrand.no/sustainability/reports). Vi har kontrollert om Storebrand har utarbeidet en indeks for 2018 og om obligatorisk informasjon er gitt slik det kreves i standarder utgitt av The Global Reporting Initiative (www.globalreporting.org/standards) (kriterier).

Nøkkeltall for bærekraft er tabeller som viser indikatorer på bærekraft som Storebrand ASA måler og følger opp. Tabellene *Finansiell kapital og vårt investeringsunivers*, *Kunde- og samfunnsrelasjoner*, og *Mennesker og systemer* er tilgjengelige og inngår i Storebrand ASAs årsrapport for 2018, nærmere bestemt til slutt i hvert av kapitlene *Finanskapital og investeringsunivers*, *Kunde- og samfunnsrelasjoner*, og *Mennesker og systemer*. Storebrand har definert nøkkeltallene og forklart hvordan de måles i tabellene (kriterier). Vi har kontrollert grunnlaget for målingene og har etterberegnet målingene.»

«... De valgte handlingene avhenger av vårt skjønn, herunder vurderinger av av risikoene for at bærekraft rapporteringen inneholder vesentlig feilinformasjon, enten det skyldes misligheter eller feil. Ved en slik risikovurdering tar vi hensyn til den interne kontrollen som er relevant for utarbeidelsen av omstendighetene, men ikke å gi uttrykk for en mening om effektiviteten av den interne kontrollen. Vår kontroll omfatter også en vurdering av om de anvendte kriteriene er hensiktsmessige og en vurdering av den samlede presentasjonen av saksforholdet.»

(Forstat)

Tabell 10.2 (Forstat)

Selskap og rapporteringsreferanse	Attestasjonsstandard	Oppdrag (scope) + for SAS: informasjon om sikkerhet	Attestasjonshandlinger	Hvem som har utført attestasjon (separat beretning)	Hvem har utført ordinær revisjon
Telenor 2009 (Telenor, 2010, s. 107)	IA	IA	IA	IA	EY AS, signert av Erik Mamelund
Telenor 2018 (Telenor, 2019, s. 38)	ISAE 3000	<p>«The scope and boundary of our work is restricted to a review of claims within the Report sections (the "Selected Information") listed below:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Statement from the CEO • Sustainability at Telenor <ul style="list-style-type: none"> - Responsible Business Conduct - Strategic Focus on Reducing Inequalities - About the Report • Responsible Business at Telenor <ul style="list-style-type: none"> - Corporate Governance - Reporting and Stakeholder Engagement - Code of Conduct - Ethics and Anti-Corruption Programme - Employee Involvement - Developing a Diverse Workforce - Health, Safety and People Security - Supply Chain Sustainability - Human Rights - Privacy - Cyber Security - Climate Risk and Environment - Child Online Safety - Digital Inclusion - Social Innovation - Mobile Phones & Health 	<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.» 	DNV' GL Business Assurance Norway AS, ikke signert/ingen ansvarlig person angitt i beretningen	EY AS, signert av Erik Mamelund

<p>• How Telenor Impact Societies</p> <ul style="list-style-type: none"> - SDG Impact Assessment - Tax Contribution - Economic Contribution to Society <p>• Other</p> <ul style="list-style-type: none"> - Sustainability analytics/non-financial data with the exception of: • any financial claims in the section "Economic contribution to society". <p>Please see: https://www.telenor.com/wp-content/uploads/2019/03/Claims-assured-by-DNV-GL-20190320.pdf for a detailed list of all claims that have been reviewed.»</p>	<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/wp-content/uploads/2018/03/Telenor-non-financial-reporting-criteria.pdf»</p>	<p>IA</p>	<p>Yara 2009 (Yara, 2010, s. 135)</p>
<p>«We have reviewed Yara's GRI Report 2018 ('the Report') presented on www.yara.com.»</p>	<p>«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.»</p>	<p>IA</p>	<p>Yara 2018 (Yara, 2019, s. 84)</p>
	<p>IA</p>	<p>Deloitte AS, Signert av Ingebret G. Hisdal</p>	<p>Deloitte AS, signert av Aase Aa. Lundgaard og Frank Lundgaard Dahl</p>

Vedlegg 2

Referanseliste tilleggsreferanser

Følgende referanser utdypere andre referanser brukt i teksten og angir relevante resultater og aktuell videre lesing. Relevante artikler i ordinær referanseliste er ikke ført opp her.

- Adams, C. A., Coutts, A. & Harte, G. (1995). Corporate equal opportunities (non-) disclosure. *British Accounting Review*, 27, 87–108.
- Adams, C. A. (2004). The ethical, social and environmental reporting-performance portrayal gap. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 17(5), 731–757.
- Adams, C. A. & Whelan, G. (2009). Conceptualising future change in corporate sustainability reporting. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 22(1), 118–143.
- 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.
- Beck, C., Campbell, D. & Shrives, P. J. (2010). Content analysis in environmental reporting research: Enrichment and rehearsal of the method in a British–German context. *The British Accounting Review*, 42, 207–222.
- 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.
- Cho, C., Laine, M., Roberts, R. W. & Rodrigue, M. (2015). Organized hypocrisy, organizational façades, and sustainability reporting. *Accounting, Organizations and Society*, 40, 78–94.
- 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.
- Deegan, C. & Rankin, M. (1996). Do Australian companies report environmental news objectively? An analysis of environmental disclosures by firms prosecuted successfully by the Environmental Protection Authority. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 9, 50–67.
- Deegan, C. & Rankin, M. (1999). The environmental reporting expectations gap: Australian evidence. *The British Accounting Review*, 31, 313–346.
- Deegan, C., Rankin, M. & Voght, P. (2000). Firms' disclosure reactions to major social incidents: Australian evidence. *Accounting Forum*, 24(1), 101–130.
- Fallan, E. (2015b). Corporate social responsibility and tax aggressiveness: A test of legitimacy theory. *Social and Environmental Accountability Journal*, 35(3), 198–200.

- The Governance Group. (2019). *Bærekraft på børs 2019. En analyse av bærekraftsrapporteringen til de 100 største selskapene på Oslo Børs.*
- Habek, P. & Wolniak, R. (2016). Assessing the quality of corporate social responsibility reports: The case of reporting practices in selected European Union member states. *Quality & Quantity*, 50, 399–420.
- Hopwood, A. G. (2009). Accounting and the environment. *Accounting, Organizations and Society*, 34, 433–439.
- 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.
- 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*, 11, 723–740.
- 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.
- Niskanen, J. & Nieminen, T. (2001). The objectivity of corporate environmental reporting: A study of Finnish listed firms' environmental disclosures. *Business Strategy and the Environment*, 10, 29–37.
- 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.
- Solomon, J. F. & Solomon, A. (2006). Private social, ethical and environmental disclosure. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 19, 564–591.
- 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.