

Bærekraftsrapportering og bærekraftsattestasjon:

EU-krav og konsekvenser for norske selskaper

EUs bærekraftsdirektiv krever at revisor skal uttale seg om klima/miljø, sosiale forhold og virksomhetsstyring. Det betyr nye forretningsmuligheter for revisorer med riktig kompetanse.



Statsautorisert revisor/
siviløkonom
Leon Emil Dyb
Revisorforeningen

Frem til nå har både bærekraftsrapportering og attestasjon av foretakenes bærekraftsopplysninger for de fleste vært frivillig. EUs bærekraftsdirektiv, *Corporate Social Responsibility Directive*, vil pålegge de første selskapene å avlegge bærekraftsrapporter for regnskapsåret 2024. Rapporteringen skal følge standardene som *European Financial Reporting Advisory Group* nå jobber på spreng med å få ferdigstilt. Tidspunktet for ikrafttredelse av Bærekraftsdirektivet er ennå ikke fastsatt for norske selskaper. Målet er likevel å følge EUs tidsskjema. År for år frem til 2026 (med muligheter for utsettelse til 2028) vil Bærekraftsdirektivet omfatte flere og flere selskaper basert på antall ansatte, omsetning og balansesum. De europeiske bærekraftsstandardene *European Sustainability Reporting Standards* (ESRS) vil være obligatoriske etter Bærekraftsdirektivet både for EU-selskaper og for norske selskaper som omfattes av direktivet.

Med nye krav til og standarder for bærekraftsrapportering vil attestasjon av bærekraftopplysninger være et viktig område for revisor. Både for å ivareta kvaliteten i foretakenes rapportering, men også for å sikre at revisors attestasjon er i samsvar med et nytt og stadig mer omfangsrikt rammeverk.

Viktige begreper

CSRD	EUs bærekraftsdirektiv
ESRS	Europeiske standarder for bærekraftsrapportering
ESG	Fellesbetegnelse for elementene i bærekraftsrapportering, (klima/miljø, sosiale forhold, virksomhetsstyring)

I konkurranse med andre attestasjonsforetak

I forbindelse med Bærekraftsdirektivet er det besluttet at rapporterende foretak kan velge om revisor eller andre uavhengige eksperter skal attestere foretakets bærekraftsopplysninger. Beslutningen fra EU, slik direktivet også kan antas å lyde når det innlemmes i EØS-avtalen og gjøres gjeldende for norske selskaper, er at medlemslandene selv kan godkjenne uavhengige eksperter/andre attestasjonsmyndigheter.

I mange andre land er det andre enn revisor som attesterer selskapenes bærekraftsinformasjon.¹ Attestasjon av bærekraft er derfor et område som revisor med fordel kan bruke ekstra ressurser på av konkurransemessige årsaker.

Attestasjon av bærekraftsrapportering er et marked som vil vokse, og kan utgjøre et viktig forretningsområde for revisjonsforetak med riktig kompetanse, men som nevnt er attestasjonsrollen i denne sammenheng konkurranseutsatt til ikke-revisorer i stort omfang. I andre deler av verden er det vanligst at andre uavhengige eksperter attesterer foretakenes bærekraftsrapporter. Enn så lenge er det i Norge og Europa som oftest revisor som tar på seg attestasjonsrollen. Revisor har likevel noe å bevise for kunder og næringsliv, og bør sørge for at revisjonskunder fortsetter å ha revisor som sin foretrukne ekspert for attestasjon av bærekraftsopplysninger. At revisjonsselskapene lykkes i å dra med seg erfaringer fra årsregnskapsrevisjon til bærekraftsattestasjon og motsatt, kan gi et viktig konkurransefortrinn.

¹ Det fremkommer blant annet i den nylig publiserte tilstandsrapporten på bærekraftsrapportering fra *International Federation of Accountants*.

Rapporteringsplikt fra

- 2024:** Foretak av allmenn interesse (PIE) med minst 500 ansatte (omsetning > € 40M **eller** balansesum > € 20M)
Andre store selskaper/konsern og børsnoterte små og mellomstore bedrifter må oppfylle to av tre vilkår:
- 2025:** Andre store selskaper/konsern (minst 250 ansatte, omsetning > € 40M, balansesum > € 20M)
- 2026:** Børsnoterte SMB (10–250 ansatte, omsetning € 700T- 40M, balansesum € 350T – 20M)

Attestasjon med betryggende sikkerhet

Bærekraftsdirektivet stiller i første omgang krav til attestasjon med moderat sikkerhet, men det er en klar ambisjon og intensjon fra EU-kommisjonen om at bærekraftsopplysningene på sikt skal attesteres med betryggende sikkerhet. Selv om ønsket utvilsomt er attestasjon med betryggende sikkerhet, er det kommisjonenes vurdering at moderat sikkerhet vil være mindre kostbart for selskapene som skal rapportere, samtidig som dette inntil videre svarer bedre med både kapasitet og den

tekniske kompetansen tilgjengelig for attestasjon av bærekraft. At det fremdeles ikke foreligger spesifikke standarder for attestasjon av bærekraftsopplysninger tillegges også vekt. Slik direktivet er utformet vil kommisjonen ha anledning til å ta i bruk en standard for bærekraftsattestasjon når den blir tilgjengelig, og i så tilfelle vil krav til attestasjonsuttalelsen om betryggende sikkerhet automatisk tre i kraft.

International Auditing and Assurance Board har uttalt at de er i gang med å utvikle en standard for attestasjon av

bærekraftsopplysninger som vil bygge på IAASBs eksisterende attestasjonsstandarder ISAE 3000 (revidert) Attestasjonsoppdrag som ikke er revisjon eller forenklet revisorkontroll av historisk finansiell informasjon, ISAE 3410 Attestasjonsoppdrag om klimagassrapporter og veiledningen *Non-authoritative guidance on applying ISAE 3000 (revised) to sustainability and other extended external reporting assurance engagements*. ISAE 3000-veiledningen tar primært for seg behovet for retningslinjer og mer uniform attestasjon av bærekraftsrapportering.

I IAASBs fremdriftsplan anslår de å ha klart et utkast til en standard for bærekraftsattestasjon i september 2023, og en endelig godkjent standard for attestasjon av bærekraftsinformasjon en gang mellom desember 2024 og mars 2025. Det vil da gjenstå å se hvor raskt EU-kommisjonen velger å ta i bruk denne standarden, men det er vanskelig å se for seg at krav om betryggende sikkerhet vil komme før regnskapsåret 2025.

Attestasjon av bærekraft på Oslo Børs

Revisorforeningens årlige kartlegging av attestasjon på Oslo Børs, med utgangspunkt i selskapene som inngår i Oslo Børs Benchmark Index, viser en moderat økning i attesterte bærekraftsrapporter fra regnskapsåret 2020.

Indeksen består nå av 68 ulike selskaper, fordelt på 69 ulike instrumenter. Av disse selskapene hadde 26 av dem en form for tredjeparts attestasjon knyttet til deler av eller hele sin publiserte bærekraftsrapport. Ett selskap viste til uavhengig tredjeparts attestasjon av utslippstall som ikke var inkludert i selskapets bærekraftsrapport eller tilgjengelig på selskapets nettsider. For å få tilgang til denne tok vi kontakt med selskapets nyopprettede avdeling for bærekraftsrapportering. Av nevnte attes-

tasjonsuttalelse, fra et ikke-revisjonsforetak, var det liten tvil om at foretakets klimagassregnskap var verifisert av en kompetent tredjepart – likevel ble det utelatt fra selskapets bærekraftsrapport når dette sannsynligvis ville økt brukernes tillit til rapporten. Kanskje vil et økt omfang av bærekraftsattestasjoner også gjøre foretak og brukere mer bevisst på forskjellen mellom øvrig, ikke-revidert informasjon i en årsrapport og opplysninger som er verifisert av en uavhengig, kompetent tredjepart.

ISAE 3000 dominerer

Den klart mest brukte standarden for attestasjon av bærekraft, i Norge og internasjonalt, er ISAE 3000 (revidert) Attestasjonsoppdrag som ikke er revisjon eller forenklet revisorkontroll av historisk finansiell informasjon. Utover ISAE 3000 er ISAE 3410 Attestasjonsoppdrag om klimagassrapporter, som er særskilt utformet for og begrenset til attestasjon av klimagassregnskap, benyttet i noen grad. En klar tendens i vår kartlegging er at revisor typisk ikke

benytter standardene ISAE 3000 og ISAE 3410 samtidig. I attestasjoner som begrenser seg til en gjennomgang av foretakets rapportering på klimagassregnskap, benyttes typisk ISAE 3410, men i de tilfellene hvor attestasjonen går utover dette, benyttes som oftest ISAE 3000, også for å attestere på klimagassregnskap i samme oppdrag.

Attestasjoner på Oslo Børs	2021	2020
Selskaper på OSEBX	68	66
Bærekraftsrapporter attestert	27	20
ISAE 3000 (revidert)	22	17
ISAE 3410	5	2
Annen attestasjon	1	1
% av bærekraftsopplysninger attestert	40 %	30 %
Andel attestasjoner etter ISAE 3000	81 %	85 %

I vår gjennomgang av bærekraftsattestasjoner ser vi at det er stor variasjon i hva attestasjonsuttalelsen dekker, men også stor variasjon i hvor tydelig den som attesterer angir hva som er attestert. Nær samtlige selskaper med attesterte bærekraftsopplysninger har benyttet Global Reporting Initiative-rammeverket (GRI). Innenfor GRI-rammeverket er det angitt en indeks av ulike komponenter, som henviser til mer eller mindre standardiserte komponenter i den aktuelle rapporten, med henvisning til hvor i rapporten man kan finne komponenten. Ved gjennomgang av attestasjonsuttalelsene er det i flere tilfeller usikkerhet rundt hvorvidt attestasjonen omfatter selve tabellen med sine henvisninger eller de ulike komponentene oppført i tabellen. I flere av uttalelsene nevnes klimagassregnskap spesifikt, mens andre uttalelser henviser til de konkrete GRI-elementene i rapporten som er dekket av revisors attestasjonsuttalelse, og i hvilken grad opplysningene er gjennomgått. Sistnevnte gjør det enkelt for brukerne av rapporten å gjøre seg opp en mening om hva som faktisk er attestert av en tredjepart, og hvilke deler av rapporten man kan ha et større nivå av tillit til.



Tilsvarende som i kartleggingen av Oslo Børs finner IFAC at revisor som hovedregel benytter ISAE 3000 i sine bærekraftsattestasjoner.

Attestasjon av bærekraft i et større bilde

28. juli lanserte International Federation of Accountants sin tidligere nevnte tilstandsrapport på bærekraftsrapportering, *The State of Play in Reporting and Assurance of Sustainability Information*, med utgangspunkt i 2020-rapportering. Rapporteringen til 1400 selskaper verden over er gjennomgått og noen momenter peker seg ut. Andelen selskaper som får sine bærekraftsopplysninger attestert, øker stadig, fra 51 % for 2019 til 58 % for 2020. Til sammenligning er tilsvarende tall fra vår kartlegging av Oslo Børs en økning fra 30 til 40 %.

Tilsvarende som i kartleggingen av Oslo Børs finner IFAC at revisor som hovedregel benytter ISAE 3000 i sine bærekraftsattestasjoner, dette til tross for at det i en del tilfeller bare var klimagassdata som ble attestert. Undersøkelsen tar nemlig for seg de tre hovedelementene som utgjør det stadig mer utbredte bærekraftsbegrepet «ESG», og som det i arbeidet med bærekraftsrapportering er dannet konsensus om at er en hensiktsmessig kategorisering av de ulike aspektene ved bærekraftig virk-

somhet. *Environmental, social and governance* – forhold som vedrører miljø/ klima, sosiale forhold og foretakets virksomhetsstyring. De ulike standardene som sammen vil utgjøre det nye rammeverket ESRS, følger også denne kategoriseringen. Hvilken informasjon som attesteres, må antas å ha sammenheng med først og fremst tre ting:

1. hvilke opplysninger er relevante for brukerne
2. hvor ressurskrevende vil det være for det rapporterende selskapet å dokumentere sine påstander og
3. hvor ressurskrevende vil det være for den som attesterer å oppnå tilstrekkelig sikkerhet for påstandene som legges frem.

Av attestasjonene i IFAC-undersøkelsen omfattet 95 % foretakets klimagassregnskap, 78 % av attestasjoner omfattet andre forhold innen miljø og klima, mens de mer kvalitative områdene *sosiale forhold* og *virksomhetsstyring* bare inngikk i henholdsvis 68 % og 43 % av uttalelsene. EUs bærekraftsdirektiv vil med andre ord kreve at revisors attestasjon omfatter forhold som flertallet så langt har valgt å holde utenfor bærekraftsattestasjon.