

NHH



NORGES HANDELSHØYSKOLE

Bergen, Vår 2023

Attestasjon av klimagassinformasjon

*En studie av attestasjonspraksisen ved klimagassinformasjon
hos de fem store revisjonsselskapene i Norge*

Ida Lundvang & Malin Nordeide Langhelle

Veileder: Daniel Johanson

Masteroppgave i regnskap og revisjon

NORGES HANDELSHØYSKOLE

Dette selvstendige arbeidet er gjennomført som ledd i masterstudiet i regnskap og revisjon ved Norges Handelshøyskole og godkjent som sådan. Godkjenningen innebærer ikke at Høyskolen eller sensorer innestår for de metoder som er anvendt, resultater som er fremkommet eller konklusjoner som er trukket i arbeidet.

Sammendrag

De siste årene har vi sett en stor økning i antall selskaper som utsteder bærekraftsrapporter, hvilket nesten alltid inneholder et estimat av selskapets klimagassutslipp. Et selskaps klimagassutslipp anses å være en viktig del av rapporten, grunnet fremvoksende bekymringer rundt klimaendringer og Norges lovfestede mål om å bli et lavutslippssamfunn. Til tross for økende interesse for bærekraftig utvikling og rapportering av bærekraftsinformasjon viser tidligere forskning at kvaliteten på rapporteringen er lav. Ekstern attestasjon er en foreslått måte å takle utfordringer relatert til bærekraftsrapportering, og kan styrke påliteligheten og troverdigheten til informasjonen som gis. Attestasjon av bærekraftsinformasjon er derimot frivillig, og fraværet av en generell enhetlig attestasjonsstandard for bærekraftsattestasjon fører til store variasjoner i attestasjonspraksisen på tvers av tilbyderne av disse tjenestene.

Formålet med masteroppgaven er å undersøke attestasjonspraksisen av klimagassinformasjon i de fem store revisjonsselskapene i Norge. Dette undersøkes gjennom tre forskningsspørsmål som tar for seg etablerte rutiner, valg av attestasjonsstandard og innhenting av bevis. Forskningsspørsmålene er utarbeidet med bakgrunn i manglende forskning på området og et ønske og behov for innsikt i prosessen. For å besvare spørsmålene er det gjennomført en kvalitativ intervjustudie med et utforskende formål. Datagrunnlaget er innhentet gjennom semistrukturerte intervjuer med representanter fra selskapene.

Vi har gjennom analyse av studiens empiriske funn observert flere interessante funn. Studien finner flere likhetstrekk på tvers av selskapene vedrørende etablerte rutiner og metodikker for attestasjon av klimagassinformasjon. Likhetstrekkene inkluderer blant annet rutiner for aksept av oppdrag, sammensetning av oppdragsteam, bruk av eksperter og fastsettelse av sikkerhetsnivå. Det avdekkes imidlertid enkelte forskjeller vedrørende innhenting av bevis og bruk av attestasjonsstandard, hvilket funn antyder kan være et resultat av varierende kompetanse og erfaring med klimagassattestasjon.

Avslutningsvis presenteres en revidert modell for attestasjonsprosessen. Modellen er utarbeidet basert på studiens funn, tilhørende drøftelse og konklusjon.

Forord

Masterutredningen er skrevet som en avsluttende del av masterutdanningen i regnskap og revisjon (MRR) ved Norges Handelshøyskole og utgjør 30 studiepoeng.

Vi ønsket å skrive om et dagsaktuelt tema som ville styrke vår kompetanse og kunne tas med inn i arbeidslivet. Gjennom vårt studieforløp utviklet vi en nysgjerrighet for revisors arbeid knyttet til ikke-finansiell informasjon. Bærekraftsattestasjon er ikke noe man nødvendigvis umiddelbart assosierer med en revisors arbeidshverdag. I en tid hvor revisjonsyrket er i endring og attestasjon av bærekraftsinformasjon tar en større del av revisors arbeid, ønsket vi å bidra til omstillingen ved å gi økt innsikt i attestasjonspraksisen på tvers av de fem store revisjonsselskapene i Norge.

Proessen har vært svært lærerik og givende, og til tider utfordrende. Gjennom arbeidet har vi opparbeidet oss en dypere forståelse for både bærekraftsrapportering og attestasjon, hvilket vi anser som en god erfaring å ta med oss som fremtidige revisorer.

Vi ønsker først og fremst å takke vår veileder Daniel Johanson for gode tilbakemeldinger og innspill på arbeidet vårt. Vi setter stor pris på at du har vært tilgjengelig og hjelpsom gjennom hele prosessen. Vi vil også uttrykke vår takknemlighet til respondentene fra revisjonsselskapene som har tatt seg tid til å la seg intervju i en spesielt travel periode. Uten dere ville ikke denne studien latt seg gjennomføre. Til slutt vil vi takke Kjell-Ove Røsok, Eva Annette Litlabø og Carl-Emil Akselberg ved Revisorforeningen for deres innspill i startfasen av arbeidet.

Bergen, Vår 2023

Ida Lundvang

Ida Lundvang

Malin N. Langhelle

Malin N. Langhelle

Innholdsfortegnelse

SAMMENDRAG	2
FORORD	3
OVERSIKT OVER FIGURER OG TABELLER	7
1. INNLEDNING	8
1.1 Bakgrunn for valg av oppgave	8
1.2 Problemstilling	10
1.3 Avgrensning av tema.....	10
1.4 Oppgavens struktur	11
2. TEORI OG LITTERATURFUNN	12
2.1 Bærekraftsrapportering.....	12
2.1.1 Klimagassrapportering	13
2.1.2 GHG-protokollen	15
2.1.2.2 utfordringer ved GHG-protokollen	16
2.2 Revisors rolle.....	17
2.2.1 Profesjonell skepsis og profesjonelt skjønn	18
2.3 Attestasjon.....	20
2.3.1 Attestasjonsprosessen.....	23
2.3.2 Formålet med attestasjon.....	25
2.3.3 utfordringer og kritikk av attestasjon	27
2.3.3 Attestasjon av klimagassinformasjon.....	30
2.3.3.1 Innhenting av bevis	33
2.4 Oppsummering av teori og litteraturfunn.....	36
3. METODE	44
3.1 Forskningsdesign.....	44
3.1.1 Forskningstilnærming.....	44
3.1.2 Formålet med forskningsdesignet	45

3.1.3	Forskningsmetode	45
3.1.4	Forskningsstrategi	46
3.1.5	Tidshorisont.....	47
3.2	Innsamling av data.....	47
3.2.1	Primærdata: Semistrukturerte intervjuer	48
3.2.1.1	Presentasjon av caseselskap	50
3.2.1.2	Utvalg	51
3.2.2	Sekundærdata: Attestasjonsuttalelser	53
3.3	Analyse av data	53
3.5	Kvalitet i forskningen	55
3.8.1	Begrepsvaliditet.....	56
3.8.3	Ekstern validitet.....	57
3.8.4	Reliabilitet	57
3.6	Etiske aspekter.....	59
3.7	Begrensninger.....	62
3.8	Oppsummering av metodiske valg	63
4.	FUNN OG ANALYSE.....	64
4.1	Innledende funn	64
4.1.1	Erfaring.....	64
4.1.2	Kompetanse og opplæring	65
4.2	Rutiner for klimagassattestasjon	67
4.2.1	Aksept av oppdrag	67
4.2.2	Sikkerhetsnivå	71
4.2.3	Metodikk for attestasjon av klimagassinformasjon.....	75
4.2.4	Sammensetning av oppdragsteam	77
4.2.4.1	Bruk av eksperter.....	78
4.2.5	Profesjonell skepsis og profesjonelt skjønn	79

4.2.6 Generelle utfordringer	82
4.3 Attestasjonsstandard	85
4.3.1 Bruk av attestasjonsstandard	86
4.3.2 Utfordringer ved attestasjonsstandardene	88
4.4 Innhenting av bevis	89
4.4.1 Attestasjonshandlinger	90
4.4.2 Utfordringer ved innhenting av bevis.....	96
4.4.3 Vurdering av bevis	99
5. KONKLUSJON OG DISKUSJON.....	104
5.1 Rutiner for klimagassattestasjon	104
Akseptvurdering	104
Fastsettelse av sikkerhetsnivå.....	107
Sammensetning av oppdragsteam	108
Metodikk for attestasjon av klimagassinformasjon.....	109
5.2 Attestasjonsstandard	110
5.3 Innhenting av bevis	112
5.4 Revidert attestasjonsprosessmodell.....	116
5.5 Forslag til videre forskning	119
LITTERATURLISTE.....	120
VEDLEGG.....	133
Vedlegg 1 - Intervjuguide	133
Vedlegg 2 - Samtykkeerklæring.....	139

Oversikt over tabeller og figurer

Figur 1 - Masteroppgavens struktur	11
Figur 2 - Scope 1, 2 og 3	15
Figur 3 - Trepartsforholdet	20
Figur 4 - Attestasjonsprosessen	23
Figur 5 - Revisjonens iboende begrensninger	29
Figur 6 - Kombinasjon av attestasjonshandlinger	34
Figur 7 - Utdrag av koder inndelt etter tema	55
Figur 8 - Ordsky attestasjonshandlinger	94
Figur 9 - Revidert attestasjonsprosessmodell	117
Tabell 1 - Oppsummering av teori.....	43
Tabell 2 - Intervjuoversikt.....	52
Tabell 3 - Oppsummering av metodiske valg.....	63
Tabell 4 - Selskapenes erfaring	64
Tabell 5 - Respondentenes erfaring	65

1. Innledning

1.1 Bakgrunn for valg av oppgave

Bærekraft har aldri vært mer relevant enn det er i dag. Begreper som bærekraftig utvikling, lavutslippssamfunn og det grønne skiftet har blitt stadig vanligere i media, næringslivet og politikken. Dette skyldes hovedsakelig økt bevissthet rundt behovet for å ta vare på planeten vår og sikre en bærekraftig utvikling for nåværende og kommende generasjoner. Begrepet bærekraftig utvikling ble først introdusert av Brundtlandkommisjonens rapport *Vår felles framtid* i 1987. I rapporten ble bærekraftig utvikling definert som *en utvikling som imøtekommer dagens behov uten å ødelegge muligheten for at kommende generasjoner skal få dekket sine behov* (FN-sambandet, 2021). Rapporten brakte bærekraftbegrepet til en bredere sosial bevissthet (Laine 2010, referert i Bini & Bellucci, 2022), og definisjonen er like aktuell i dag.

Bærekraftsrapporter har blitt stadig viktigere både nasjonalt og internasjonalt. Endrede kundepreferanser, økt bevissthet fra investorer og økt regulering indikerer at det stadig blir vanskeligere å komme unna med uansvarlige praksiser (Jørgensen & Pedersen, 2018). Samtidig legger mange selskaper og virksomheter stor iver og prestisje i å formidle at virksomheten de driver er bærekraftig og hvilke tiltak de prioriterer på området (Bini & Bellucci, 2019). Denne utviklingen har ført til en betydelig økning i antall selskaper som utsteder bærekraftsrapporter de siste årene (Kolk, 2003; CSR Network, 2003, referert i O'Dwyer & Owen, 2005). Huggins et al. (2011) konkretiserer at dette også gjelder frittstående klimagassrapporter. Ifølge Kaplan og Ramanna (2021) inneholder bærekraftsrapporter nesten alltid et estimat av selskapets klimagassutslipp, og er grunnet fremvoksende bekymringer rundt klimaendringer å anse som en viktig del av rapporten. Til tross for økende interesse for bærekraftig utvikling og rapportering av bærekraftsinformasjon viser studier at kvaliteten på rapporteringen er lav (Fallan, 2020), og at det er behov for standardisering og mer enhetlige rammer for rapportering (Fallan og Granrud, 2020).

Per i dag er bærekraftsrapportering basert på frivillighet og mange forskere har vært kritiske til dagens rapporteringspraksis (O'Dwyer & Owen, 2005). Det hevdes at det brukes som et styringsverktøy for ledelsen, hvor det kun rapporteres informasjon som anses hensiktsmessig for å fremme bedriftens image. Dette går på bekostning av ansvarlighet og åpenhet ovenfor

interessentene, og kan svekke tilliten til bærekraftsrapporteringen (Belal, 2002; Gray og Milne, 2002; Owen et al., 2000, referert i O'Dwyer & Owen, 2005). Hvor stor nytte brukerne av bærekraftsrapporten har av informasjonen, avhenger av at interessentene kan stole på det som rapporteres.

Ekstern attestasjon brukes i økende grad for å styrke påliteligheten og troverdigheten til informasjonen som gis i bærekraftsrapportene (Simnett et al., 2009a). Ifølge Simnett et. al (2009a) dominerer revisjonsprofesjonen attestasjonsmarkedet, og flere forskere finner at revisjonsselskap leverer attestasjon av bedre kvalitet enn andre (f.eks. Chen et al., 2019; Francis, 2004; Hodge et al., 2009; O'Dwyer og Owen, 2005). Per i dag er attestasjon av ikke-finansiell informasjon frivillig, og selskapene avgjør selv om de ønsker å få hele eller deler av rapporten sin attestert (Ballou et al. 2018). Forskning på attestasjon av bærekraftsrapportering er ifølge Fallan (2020) tilnærmet ikke-eksisterende i Norge. Dette støttes av Yan et al. (2022) som påpeker at selv om antall selskaper som ønsker attestasjon av sine bærekraftsrapporter øker, henger forskning på temaet etter.

Tidligere forskning og litteratur har blant annet fokusert på faktorer som forklarer det frivillige valget av attestasjon av bærekraftsrapporter (f.eks. Kolk & Perego, 2008; Simnet et al., 2009), hvordan kunnskap og erfaring påvirker kvaliteten på uttalelsene (Martínez-Ferrero et al., 2018), og forsøker å gi innsikt i attestasjonsprosessen, spesifikt bekreftelsesprosessen, som en samhandling mellom rapporterende selskaper og attestasjonsleverandør (Yan et al., 2022) og nåværende status for attestasjonsmarkedet, samt eksterne og interne drivere for bærekraftsattestasjon (Farooq & de Villiers, 2017). Flere artikler har også vurdert kvaliteten av attestasjonsuttalelser opp mot visse rammeverk (f.eks. O'Dwyer & Owen, 2005; Manetti & Becatti, 2009). Attestasjonsuttalelsen hevdes å være det eneste elementet som genererer synlighet rundt attestasjonsoppdraget. En mye brukt tilnærming i den empiriske attestasjonslitteraturen er å se på attestasjonsuttalelsen for å vurdere kvaliteten på selve attestasjonen (Mock et al., 2007; Perego, 2009; Perego & Kolk, 2012; Zorio et al., 2013, referert i Martínez-Ferrero et al., 2018; O'Dwyer & Owen, 2005). Fallan og Granrud (2020) bemerker imidlertid at flere av beskrivelsene i attestasjonsuttalelsene er uklare, hvilket gjør det vanskelig for interessentene å forstå sikkerheten, omfanget og innretningen til oppdraget. Som Yan et al. (2022) belyser er det et behov for å undersøke attestasjonsprosessen som er gjennomført for å bedre forstå hvordan attestasjonstilbydere og rapporterende selskap jobber

sammen for å produsere en troverdig attestasjonsuttalelse av høy kvalitet. Ifølge Revisorforeningen er dette også et område de fem store revisjonsselskapene i Norge ønsker mer innsikt i.

Det nye regelverket (EUs bærekraftsdirektiv) vil trolig bli gjeldende for norsk rett i løpet av de neste årene (PwC, 2022a), og det vil da bli pålagt å rapportere på klimagassutslipp. Trolig vil omkring 1000 norske selskaper være omfattet av det nye direktivet og bli pålagt å få sin bærekraftsinformasjon attestert (Akselberg, 2021). Dette kombinert med økt etterspørsel fra investorer etter god bærekraftsrapportering vil trolig andelen selskaper som innhenter attestasjon på bærekraftsrapportering øke i fremtiden (Finanstilsynet, 2020). Attestasjon av bærekraftsinformasjon vil da bli en større del av revisors arbeid og vil kreve en betydelig omstilling av revisjonsbransjen slik den er i dag.

1.2 Problemstilling

De fem store¹ revisjonsselskapene i Norge tilbyr attestasjon av bærekraft- og klimagassinformasjon. I lys av manglende forskning på området, er formålet med denne masteroppgaven å undersøke hvordan de gjennomfører attestasjon av klimagassinformasjon.

For å belyse problemstillingen og dekke ønsket forskningsområdet har vi utarbeidet følgende tre forskningsspørsmål:

1. *Hvilke rutiner er etablert for attestasjon av klimagassinformasjon?*
2. *Hvilke attestasjonsstandard benyttes ved attestasjon av klimagassinformasjon?*
3. *Hvordan innhentes bevis for å konkludere på klimagassinformasjon, og hvordan vurderes bevisets hensiktsmessighet og tilstrekkelighet?*

1.3 Avgrensning av tema

For å besvare forskningsspørsmålene etter beste evne var det nødvendig å avgrense attestasjonsprosessen og dermed utelukke enkelte områder. Vi valgte å spisse oss inn på områder vi syntes var spennende og interessante, men også vesentlige deler av prosessen hvor vi oppdaget at det var lite tidligere forskning.

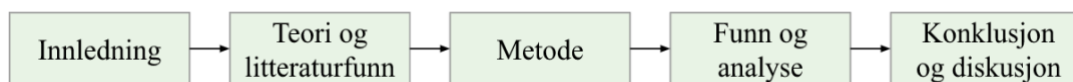
¹ PwC, Deloitte, EY, KPMG og BDO

Basert på tidligere forskning som fremgår under 1.1 Bakgrunn for valg av oppgave finner vi at det i liten grad er tatt hensyn til arbeidet som ligger bak en ferdig attestasjonsuttalelse, og hvilke valg og vurderinger som tas gjennom attestasjonsprosessen. Vi har derfor valgt å ekskludere revisors konklusjon og attestasjonsuttalelse fra studiens omfang. Vi har videre valgt å ikke gå i dybden på planleggingsdelen av attestasjonsprosessen annet enn hva som naturlig fremkommer gjennom intervjuene. Det er en flytende overgang mellom attestasjon av bærekrafts- og klimagassinformasjon. Dette medfører at enkelte temaer i oppgaven vil være basert på generell bærekraftsattestasjon, mens andre vil være spesifikt knyttet til klimagassinformasjon.

Vi vil presisere at denne studien vil fokusere på norske forhold i de fem største revisjonsselskapene i landet, hvor vi ønsker å få innsikt i deres metodikk knyttet til attestasjon av bærekraft- og klimagassinformasjon.

1.4 Oppgavens struktur

For å svare på studiens problemstilling er oppgaven delt inn i 5 kapitler. Kapittel 2 vil ta for seg teori og litteraturfunn som danner grunnlaget for studien. Kapittel 3 vil presentere våre metodiske valg og i kapittel 4 vil empiriske funn og tilhørende analyse presenteres. Avslutningsvis vil vi i kapittel 5 presentere vår konklusjon og diskusjon rundt studiens empiriske funn, samt forslag til videre forskning.



Figur 1 - Masteroppgavens struktur

2. Teori og litteraturfunn

2.1 Bærekraftsrapportering

Flere selskaper oppdager at bærekraft er en viktig del av deres samfunnsansvar og kan være avgjørende for å tiltrekke seg investorer, kunder og ansatte som verdsetter bærekraftig praksis og transparens. Dette medfører at de publiserer en såkalt bærekraftsrapport. En bærekraftsrapport er en rapport som gir informasjon om en virksomhets bærekraftig praksis og bidrag til en bærekraftig utvikling, og gjør det mulig for organisasjoner å kommunisere sine prestasjoner og påvirkninger på et bredt spekter av temaer (Yan et al., 2022). Ifølge Kaplan og Ramanna (2021) inneholder rapporten nesten alltid et estimat av selskapets klimagassutslipp. Dette estimatet gir en kvantifiserbar oversikt over virksomhetens fotavtrykk og sier noe om hvor utslippene er størst og hvor man bør sette inn tiltak.

Bærekraftsrapportering i dag er i stor grad basert på frivillighet, men press fra samfunn og interessenter har ført til at bærekraftsrapportering er blitt en global trend (Christensen et al., 2021). Per i dag er det ingen generelt akseptert standard for hvordan selskap skal utarbeide sine bærekraftsrapporter (Kolk & Perego, 2008). Ifølge KPMG (2021) er Global Reporting Initiative (GRI) den mest benyttede internasjonale, frivillige rapporteringsstandard. Nærings- og handelsdepartementet (2011, referert i Fallan & Granrud, 2020) uttaler at det i Norge forventes av den norske stat at store, statlig eide foretak rapporterer i henhold til GRI. Standarden har imidlertid blitt kritisert for å gå på akkord med kravene som foreligger til brukernyttig rapportering og høy rapporteringskvalitet. Kritikken knytter seg blant annet til graden av valgfrihet i standarden og hvordan dette påvirker sammenlignbarheten.

Det fremkommer tydelig av forskning at generell rapporteringspraksis innen bærekraft både for frivillig og pålagt rapportering er svært lav kvalitet (Adams, 2004; Bouten et al., 2011; Co et al., 2015; Deegan et al., 2000; Fallan, 2016; Fallan & Fallan, 2017; Garcia-Torea, Fernandez-Feijoo & De La Cuesta, 2020; Islam & Deegan, 2010; Luque Vilchez & Larrinaga, 2016; Matuszak & Rozanska, 2017; Niskanen & Nieminen, 2001; Patten, 2005; Patten & Zhao, 2014, referert i Fallan & Granrud, 2020). Dagens rapporteringspraksis har også fått kritikk for sin manglende relevans og troverdighet (Michelon et al., 2015) og forskere er bekymret for at rapporteringen brukes som et styringsverktøy for ledelsen (O'Dwyer & Owen, 2005). Dette går på bekostning av ansvarlighet og åpenhet overfor interessenter, hvor ledelsen

tar kontroll over prosessen, og informasjon formidles kun der det anses å være hensiktsmessig for å forbedre selskapets image (Owen et al., 2000). Ifølge Owen et al. (2000) misbruker selskaper rettigheten til å selv vurdere hva som er vesentlig informasjon ved å unnlate å presentere informasjon som stiller dem i et dårlig lys, og rapportere overdrevent om irrelevante områder hvor de gjør det bra. Bærekraftsrapportene er således motivert av egeninteresse fremfor et ønske om å opptre ansvarlig og åpen overfor interessenter. Dette støttes av Manetti & Becatti (2009) som bemerker et troverdighetsgap i bærekraftsrapporter, hvilket gjør dem nærmest ubrukelige for de tiltenkte brukerne. Dette skyldes hovedsakelig mangelen på et avtalt eller obligatorisk sett med standarder som reduserer sammenlignbarheten og fører til stor variasjon i rapportene.

Den frivillige bærekraftsrapporteringen, sammen med den uregulerte praksisen, har ført til bekymringer rundt påliteligheten og troverdigheten til informasjonen som gis (Boiral, 2018, Bouten et al., 2011, referert i Alsahali & Malagueño, 2021). Bruk av ekstern attestasjon trekkes frem som en løsning for å takle disse bekymringene (f.eks. O'Dwyer & Owen, 2005; Kolk & Perego, 2008; Michelon et al., 2018), og for å øke tilliten og troverdigheten til rapporteringen (f.eks. Chen et al., 2019; Simnett et al. 2009b; Finanstilsynet, 2020).

2.1.1 Klimagassrapportering

Enhver virksomhet sender ut enten direkte eller indirekte klimagasser. Disse utslippene er et av de mest umiddelbare og avgjørende bærekraftsspørsmålene i dag grunnet klimakatastrofer og risikoen for permanente klimaendringer. Internasjonalt har det vært en økning i regulatoriske krav til informasjon knyttet til klimagassutslippsnivåer og klimagassreduksjoner (Simnett et al. 2009a), hvilket reflekterer et økt press fra samfunnet om å redusere klimapåvirkningen og støtter opp under behovet for økt rapportering av klimagassutslipp. I tråd med dette har avsløringer knyttet til informasjon om klimagassutslipp økt betraktelig (Trotman & Trotman, 2015).

I følge PwC (2022b) sin klimaindeks offentliggjorde 83 av de 100 største selskapene i Norge tallfestede resultater for klimagassutslipp i sin rapportering for 2021, hvorav 62 av selskapene tallfestet mål for å redusere disse utslippene. Noen organisasjoner ønsker å rapportere sine klimagassutslipp for å vise at deres fotavtrykk er mindre enn konkurrentene sine, mens andre ønsker å vise at de gjør fremskritt mot å redusere påvirkningen deres virksomhet har på miljøet

(Olson, 2010). Per i dag er det ikke et krav å rapportere på klimagassutslipp i Norge (PwC, 2022b). Bedrifter kan dog velge å rapportere klimagassutslippene sine gjennom en kvantifisert rapport kalt klimagassrapport (Bjerketveit, 2014) eller som en integrert del av en bærekraftsrapport. En slik rapport gir oversikt over utslippene av klimagasser i en gitt periode og tiltakene som er tatt for å redusere disse, og kan brukes til å vise fremskritt mot å redusere påvirkningen på miljøet. ISAE 3410 definerer en klimagassrapport som *en rapport som beskriver de premissene som ligger til grunn for rapporten og kvantifisere virksomhetens klimagassutslipp i en periode*. Når det er relevant, kan det gis sammenlignbar informasjon og forklarende noter, inkludert et sammendrag av viktige kvantifiserings- og rapporteringsprinsipper.

Klimagassutslipp er å anse som et av de lettere ESG²-elementene å måle objektivt og pålitelig ved hjelp av vitenskapelige metoder (B. Hussnain, personlig kommunikasjon, 20. oktober 2022). På samme måte som finansregnskap gir det en kvantifiserbar oversikt, og sier noe om hvor fotavtrykket er størst og hvor man bør sette inn tiltak. For å kunne estimere klimagassutslippene, bruker man mengdedata som for eksempel strøm (kWh) eller drivstoff (liter), og kalkulerer deretter utslippene ved bruk av en utslippsfaktor. Dette gjør det mulig å omregne ulike typer utslipp til en felles klimagassenhet, som for eksempel tonn CO₂-ekvivalenter (Emisoft, u.å.b). Klimagasser er imidlertid fortsatt underlagt usikkerhet på grunn av ufullstendig vitenskapelig kunnskap om måling av klimagasser (Murray, 2012). Martinov-Bennie (2012) bemerker at selskap ofte mangler forståelse for sine primære produksjonsprosesser, og at dette kan føre til at det oppstår kritiske problemer rundt fullstendighet.

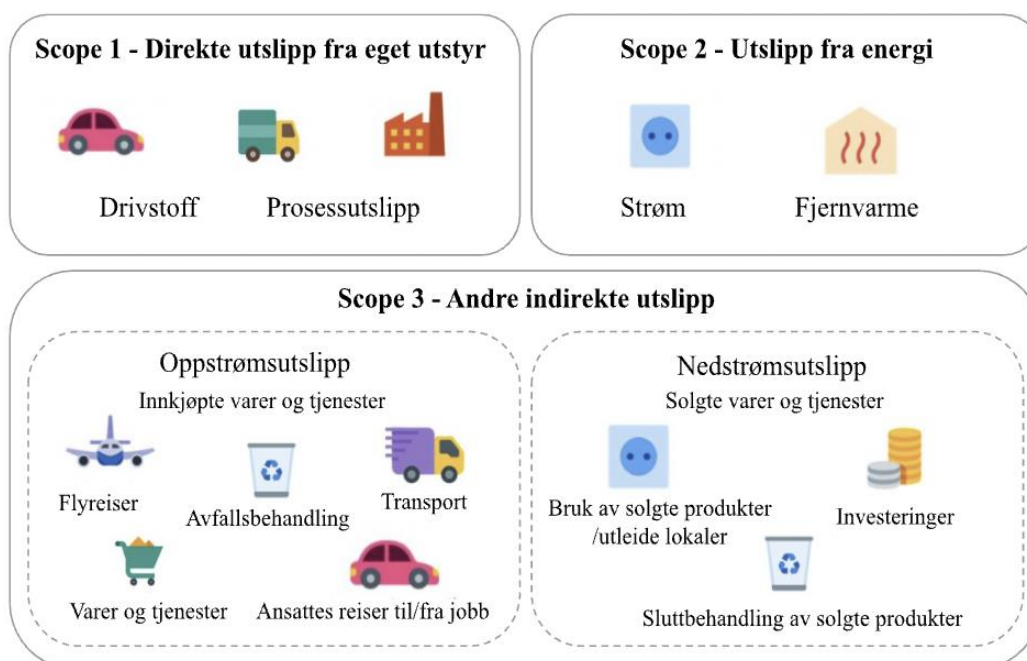
Til tross for at klimagassrapporter kan bidra til å bevise en bedrifts påvirkning på miljøet, er det utfordringer knyttet til rapporteringen av disse utslippene. Bedrifter må være i stand til å kvantifisere utslippene sine nøyaktig og transparent, og rapportene må være sammenlignbare for å være nyttige for interessentene. GHG-protokollen ble introdusert i 2001 og er den mest brukte og anerkjente standarden for rapportering av klimagassutslipp i et klimaregnskap.

² ESG er en engelsk forkortelse og står for Environmental, Social og Governance. På norsk oversettes det til miljø-, sosiale- og forretningsetiske forhold.

2.1.2 GHG-protokollen

GHG-protokollen etablerer omfattende globale standardiserte rammeverk for å måle og håndtere utslipp av klimagasser. Standarden inneholder fem ulike regnskaps- og rapporteringsprinsipper som skal følges ved rapportering av klimagassutslipp: relevans, fullstendighet, sammenlignbarhet, åpenhet og nøyaktighet. En troverdig og god GHG-utslippsrapport presenterer informasjon som tilfredsstillende alle disse prinsippene (Emisoft, u.å.a). I GHG-protokollen stilles det krav til presentasjon av blant annet hvilke beregninger, kilder, utslippsfaktor, metoder, forutsetninger og organisatoriske grenser som ligger bak det rapporterte tallet. Det er med andre ord ikke tallet som rapporteres som er viktig, men også alle faktorene som ligger bak utregningen. Den 20 år gamle GHG-protokollen er integrert og brukt som grunnlag i mange internasjonale rammeverk (Kaplan & Ramanna, 2022). Blant annet anbefaler TCFD at man følger protokollen og GRI har basert standarden 305: Emissions på den.

GHG-protokollen deler utslippene opp i tre ulike områder (scope):



Figur 2 - Scope 1, 2 og 3³

³ Figur hentet fra Emisoft (u.å.a). <https://www.emisoft.com/kunnskapssenter/ghg-protokollen/hva-er-ghgprotokollen/>

Scope 1 inkluderer direkte utslipp fra kilder som selskapet eier eller kontrollerer, slik som utslipp fra forbrenning av drivstoff i bedriftens kjøretøy, eller fossilbasert gass for oppvarming av bygg og industrielle prosesser. Scope 2 omfatter indirekte utslipp som oppstår fra produksjon av elektrisitet selskapet kjøper fra en tredjepart. Utslippene kan komme fra ulike kilder, inkludert elektrisitet, fjernvarme, fjernkjøling og damp. Påvirkningen på klimaet beregnes her på to måter: lokasjonsbasert eller markedsbasert metode.

Scope 3 omfatter andre indirekte utslipp som stammer fra kilder som ikke eies eller kontrolleres av selskapet. Dette inkluderer blant annet produksjon og behandling av varer og tjenester som selskaper kjøper fra andre, og klimapåvirkning fra bruk og behandling av varer og tjenester som selskapet tilbyr andre (World Business Council for Sustainable Development & World Resources Institute, 2004). Scope 3 utslipp kan være betydelige og ifølge PwC (u.å.) er det ikke uvanlig at disse utslippene utgjør mellom 80 til 95 % av virksomhetens totale klimafotavtrykk. Det kan imidlertid være vanskelig å spore utslipp fra leverandører og kunder på tvers av flere verdikjeder og scope 3-utslipp er derfor ansett som det vanskeligste scopet å rapportere på. Av den grunn er scope 3 frivillig.

2.1.2.2 utfordringer ved GHG-protokollen

En klimagassrapport er en viktig del av klimaansvarlige selskapers innsats for å redusere klimagassutslipp, men å kvantifisere utslippene som genereres av virksomheten er ikke en enkel oppgave. Rapporteringsprosessen har to hovedkilder til usikkerhet i forhold til mengde og type klimagassutslipp: vitenskapelig usikkerhet og estimeringsusikkerhet. Vitenskapelig usikkerhet omhandler ufullstendig vitenskapelig kunnskap om måling av klimagasser. Estimeringsusikkerhet omhandler målings- og beregningsprosessene som benyttes for å kvantifisere utslipp innenfor grensene av eksisterende vitenskapelig kunnskap (Bjerketveit, 2014).

Kaplan og Ramanna (2022) omtaler scope 3-måling som tilnærmet umulig å rapportere. Dette er et stort problem da disse utslippene ofte utgjør en betydelig andel av selskapets samlede klimagassutslipp. Ifølge Kaplan og Ramanna (2021) rapporteres ofte de samme utslippene flere ganger av forskjellige selskaper, mens noen enheter fullstendig ignorerer utslipp fra deres forsynings- og distribusjonskjeder. Dette støttes av PwC (2022b) som i sin klimaindeks for 2021 retter et søkelys mot mangelfull rapportering av vesentlige indirekte utslipp i scope 3 i

Norge. Standardsettere har imidlertid gitt bedrifter muligheten til å benytte industri- og regionale gjennomsnitt i stedet for å måle de spesifikke utslippene produsert av deres faktiske leverandører, distributører og kunder. Til tross for at protokollen uttrykker en preferanse for såkalt “primærdata”, definert som “levert av leverandører eller andre verdikjedepartnere knyttet til spesifikke aktiviteter i det rapporterende selskapets verdikjede”, tillater den bruk av sekundærdata i “noen tilfeller”, når primærdata kanskje ikke er tilgjengelig eller ikke er av tilstrekkelig kvalitet. Sekundærdata er definert som “gjennomsnittlig bransjedata (for eksempel fra publiserte databaser, offentlig statistikk, litteraturstudier og bransjeforeninger), økonomiske data, proxy-data og andre generiske data”. I praksis har “noen tilfeller” blitt for alle tilfeller (Kaplan & Ramanna, 2022), hvilket undergraver den fundamentale integriteten til scope 3-målinger. Protokollen krever kun rapportering av minimum scope 1 og scope 2 utslipp, hvilket fører til at de fleste ikke inkluderer rapportering om leverandør- og kundeutslipp. Ifølge Kaplan og Ramanna (2022) er selskapene som rapporterer på dette selektive, kynikere vil si opportunistiske, angående hva de rapporterer. Det påstås at gjeldende standard muliggjør såkalt grønnvasking⁴, og scope 3 omtales som en gave til selskaper som ønsker å ta æren for konkurrentenes klimagassreduserende innovasjoner uten å måtte endre sine egne produktdesign og innkjøpsprosesser.

2.2 Revisors rolle

Ordet revisjon har sitt opphav fra det latinske ordet “audit” og betyr “ettersyn” eller “gjensyn”. Eilifsen et al. (2014) definerer revisjon som:

“En systematisk prosess for objektiv innhenting og vurdering av bevis vedrørende påstander om økonomiske handlinger og hendelser, for å fastslå graden av samsvar mellom disse påstandene og etablerte kriterier, og formidle resultatene til interesserte brukere.”

Revisor blir ofte bedt om å attestere andre regnskaper og annen informasjon enn det rent regnskapsmessige (Tvedt, 2018). Vi skiller mellom finansiell attestasjon (heretter revisjon) og ikke-finansiell attestasjon (referert til som attestasjon tidligere og videre i oppgaven). Attestasjon betyr at en uavhengig tredjepart bekrefter at det som står i rapporten stemmer, og

⁴ Grønnvasking kan forklares som en form for misledende markedsføring der et produkt eller en virksomhet fremstilles som bedre enn den faktisk er i forhold til dens påvirkning på klima, natur, dyr og mennesker (Greenpeace Norge, 2023).

at den beskriver et balansert bilde av situasjonen (BDO, u.å.). Standardsettene for revisjon (ISA) og attestasjon (ISAE) er forskjellige, men det foreligger særtrekk ved revisors arbeid uavhengig av hvilken type informasjon revisor gjennomgår. Det stilles både etiske og regulatoriske krav til revisor ved gjennomføring av attestasjonsoppdrag, samt er det sammenfallende begrepsbruk i de ulike standardsettene til IAASB (ISA og ISAE). Gjennomgående begreper er uavhengighet, profesjonell skepsis og skjønn, vesentlig feilinformasjon, betryggende og moderat sikkerhet og revisors uttalelse. Sammenlignet med en revisjon kan man i standardene se at krav som stilles til bevis og handlinger ikke er like omfattende for attestasjon. Vi vil gå nærmere inn på attestasjon og kravene som stilles ved slike oppdrag senere i dette kapitlet.

Det fremkommer av ISAE 3410 at oppdragsansvarlig revisor har ansvaret for attestasjonens konklusjon (jf. punk 16). Farmer (1993) forsket på revisors risikoholdning, og blant utvalget ble 80 % av de praktiserende revisorene kategorisert som risikoavers. O'Dwyer og Owen (2005) finner at revisor har en forsiktig og begrenset tilnærming til attestasjon av bærekraftsrapporter. Dette henger trolig sammen med revisors risikoaversjon. Rannekleiv og Behncke (2021) påstår at revisor er særlig eksponert for å få erstatningskrav mot seg, hvilket skyldes blant annet at revisor er underlagt et omfattende rettslig rammeverk, som i stor grad baserer seg på strenge og konkrete regler. Videre anbefaler Rannekleiv og Behncke (2021) revisor blant annet å opptre aktsomt og avstå fra oppdrag man ikke er skikket til å utføre. Disse vurderingene beror i stor grad på revisors profesjonelle skepsis og profesjonelt skjønn.

2.2.1 Profesjonell skepsis og profesjonelt skjønn

Det stilles store krav til revisors rolle under et revisjonsoppdrag, hvorav både profesjonelt skjønn og profesjonell skepsis er svært essensielt. Profesjonelt skjønn er ifølge Hurtt et al. (2013) en nødvendig betingelse for profesjonell skepsis. Profesjonell skepsis og profesjonelt skjønn er like sentrale begrep for et attestasjonsoppdrag som ved en revisjon. Uttrykket profesjonelt skjønn ble dog fjernet da ny revisorlov kom i 2020 til fordel for profesjonell skepsis. Det blir derimot fortsatt referert til gjennom god revisjonsskikk, som profesjonelt eller beste skjønn (Mørk & Johansen, 2022; NOU 2017: 15, 2017).

Begrepet profesjonell skepsis er vanskelig å definere, måle og dokumentere (Hurtt et al., 2013). Det er en ensidig plikt for revisor, og skal reflekteres i revisors tankesett innad og atferd

utad (Olsen, 2014). I attestasjonsstandarden ISAE 3000 defineres profesjonell skepsis som en holdning som innebærer at man stiller spørsmål og er oppmerksom på forhold som kan indikere mulig feilinformasjon, og foretar en kritisk vurdering av bevis. I henhold til ISAE 3000.37 skal den praktiserende revisoren planlegge og gjennomføre oppdraget med profesjonell skepsis og være innforstått med at det kan forekomme omstendigheter som kan medføre at informasjonen om saksforholdet inneholder vesentlig feilinformasjon. Det samme gjelder utøvelse av profesjonelt skjønn ved fastsettelse av arten, tidspunktet og omfanget av handlinger, jf. punkt 38.

Det er lite forsket på nøyaktig hva som utgjør profesjonell skepsis, eller hvordan den kan måles (Hurtt, 2010). Mange studier har undersøkt eller diskutert atferden til skeptiske revisorer (f.eks. Anderson og Maletta 1999; Asare og McDaniel 1996; Mueller og Anderson 2002; Peecher 1996; Rose 200, referert i Hurtt, 2010), men på grunn av mangelen på en klar forståelse av hva som er profesjonell skepsis kan det være vanskelig å sammenligne eller trekke konklusjoner blant forskningsstudier som tar for seg begrepet (Hurtt, 2010).

Spørsmålet som stilles av mange revisorer er hvor grensene for anvendelse av sunn profesjonell skeptisk holdning går (Olsen, 2014). Utøvelse av profesjonell skepsis innebærer at revisor stiller spørsmål og er oppmerksom på forhold som kan indikere mulig feilinformasjon som følge av feil eller misligheter, og foretar en kritisk vurdering av bevis (Mamelund, 2021). En hensiktsmessig vurdering av bevis krever både faglig kompetanse og et kritisk blikk. En revisors jobb har historisk sett i hovedsak basert seg på å kontrollere bedrifters finansielle regnskap, og konkludere på om regnskapet inneholder vesentlige feil. Med dagens økende fokus på bærekraft, og stadig flere bedrifter som ønsker å få sine bærekraftsrapporter attestert, har revisjonsprofesjonen blitt mer preget av bærekraftsinformasjon. Revisor må nå være i stand til å evaluere og forstå bærekraftsinformasjon for å kunne vurdere kvaliteten og påliteligheten av informasjonen som presenteres. En mangel på sådan kan ha betydelige konsekvenser for oppdragets kvalitet (Chen et al., 2009), og i verste fall føre til at revisor overser eller feiltolker viktig informasjon som presenteres i rapporten.

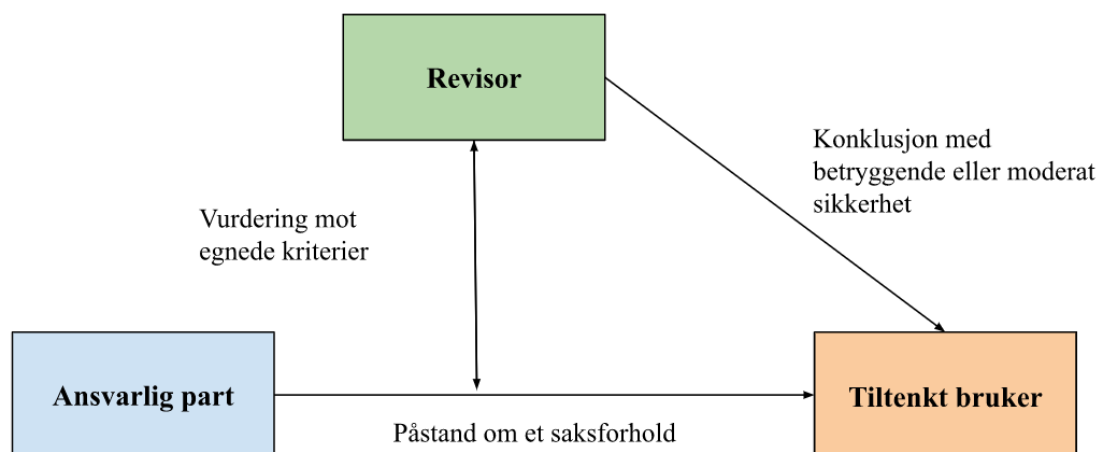
ISAE 3000 definerer profesjonelt skjønn som anvendelsen av relevant opplæring, kunnskap og erfaring innenfor rammen av standarder for attestasjonsoppdrag og etikk når det fattes

informerte beslutninger om hvilke handlinger som er hensiktsmessige ut fra omstendighetene ved oppdraget. I henhold til standardens punkt A81 er profesjonelt skjønn avgjørende for at et attestasjonsoppdrag skal kunne gjennomføres på en tilfredsstillende måte. Årsaken til dette er at uten relevant opplæring, kunnskap og erfaring som kan anvendes på de faktiske forholdene og omstendighetene, vil ikke revisor være i stand til å tolke relevante etiske krav og ISAE-er, eller ta informerte beslutninger som kreves gjennom oppdraget.

2.3 Attestasjon

Bruk av bærekraftsinformasjon til ressursallokering- og kontrollformål avhenger av at interessentene kan stole på informasjonen og bruke den på en fornuftig måte. På 1990-tallet oppstod det et forventningsgap mellom interessentenes behov for verifikasjon og attestasjonens innhold (Adams & Evans, 2004; Kamp-Roelands, 1999, referert i Fallan & Granrud, 2020), og utviklingen og bruken av attestasjonsstandard kom som et svar på disse utfordringene (Adams & Evans, 2004; Cooper & Owen, 2014; Gray, Adams & Owen, 2014, referert i Fallan & Granrud, 2020). Per i dag er attestasjon av bærekraftsrapportering ikke lovpålagt, og baseres stort sett på frivillighet. Det anbefales imidlertid av ulike rapporteringsstandarder som for eksempel GRI (Fallan & Granrud, 2020).

IAASB sitt rammeverk sier at et attestasjonsoppdrag innebærer tre parter. Trepartsforholdet er et kjernepunkt i ethvert attestasjonsoppdrag (Tvedt, 2018), og kan illustreres slik:



Figur 3 - Trepartsforholdet⁵

⁵ Figur hentet fra Tvedt (2018) som illustrerer trepartsforholdet som et kjernepunkt i et attestasjonsoppdrag.

Revisors oppgave er å vurdere om påstandene som blir fremsatt i rapporten, er i samsvar med avtalte kriterier, og dermed utstede en konklusjon om påstandens gyldighet med betryggende eller moderat sikkerhet. Felles for begge sikkerhetsnivåene er at de har som mål å øke graden av sikkerhet hos de tiltenkte brukerne (Fallan & Granrud, 2020). Denne type oppdrag kan være svært varierende, da det kan omfatte hele rapporten, deler av den eller ett eller flere nøkkeltall. Dybden av forståelse og mengden arbeid revisor må legge ned for å konkludere på attestasjonsoppdraget avhenger av hvilken grad av sikkerhet som skal gis. Jo høyere grad av sikkerhet som kreves, jo mer arbeid og attestasjonshandlinger må revisor gjennomføre. Attestasjon av bærekraftsinformasjon utgjør i de fleste tilfeller en begrenset attestasjon som gir moderat sikkerhet (Finanstilsynet, 2020).

I dag skjer attestasjon ofte i samsvar med ISAE 3000 og AA1000 (Adams & Evans, 2004; Cooper & Owen, 2014; Fuhrman et al., 2017; Gray et al., 2014; Helfaya & Kotb, 2016; Larrinaga et al., 2018; Michelon et al., 2019, referert i Fallan, 2020). Dette er to av de mest sentrale retningslinjene for attestasjon av bærekraftsrapportering per i dag (Adams & Evans, 2004; Cooper & Owen, 2014; Gray, Adams & Owen, 2014; Larrinaga, Rossi, Luque-Vilchez & Nunes, 2018; Michelon, Patten & Romi, 2019, referert i Fallan & Granrud, 2020). Hovedtrekkene i ISAE 3000 baseres i stor grad på tradisjonell revisjon (O'Dwyer, 2011), hvilket medfører at benyttet metodikk ved attestasjon vil samsvare vesentlig med revisjonsmetodikk. Dette er også sammenfallende med at revisor har kjernekompetanse i revisjon og bygger på denne når de entrer nye markeder som bærekraftsattestasjon. O'Dwyer et al. (2011) finner at selskap overfører overordnede trekk fra den finansielle revisjonen i et forsøk på å konstruere attestasjonsprosessen på en måte som knyttet den nærmere tradisjonelle revisjonstilnærminger.

I Norge er det i hovedsak ISAE 3000 Attestasjonsoppdrag som ikke er revisjon eller forenklet revisorkontroll av historisk finansiell informasjon som benyttes ved standard attestasjonsoppdrag av bærekraftsrapporter. For attestasjonsoppdrag av klimagassrapporter er det utarbeidet en egen spesifikk attestasjonsstandard kalt ISAE 3410 Attestasjonsoppdrag av klimagassrapporter. Her står det følgende: *Det kreves at praktiserende revisor overholder ISAE 3000 (revidert) og denne ISAE når det utføres attestasjonsoppdrag om klimagassrapporter.* Standarden skal altså ikke erstatte, men fungere som et supplement til

ISAE 3000. I tillegg må revisor overholde bestemmelsene i International Standards Board for Accountants' International Code of Ethics for Professional Accountants (IESBA Code).

Ved attestasjon av bærekraftsinformasjon finner Jagd (2015, referert i Fallan & Granrud, 2020) at blant verdens 50 største selskaper hadde 16 selskaper ISAE 3000-attestasjon ved bærekraftsrapportering, hvorav 87 % hadde attestasjon med moderat sikkerhet. Hos norske selskaper finner vi av Revisorforeningens oversikt⁶ fra 2021 at av 68 selskaper på OSEBX var 40 % av bærekraftsrapportene attestert. Dette kan ses opp mot en andel på 30 % året før. Finanstilsynet (2020) finner i sine undersøkelser at av 157 selskaper som rapporterte sin bærekraftsinformasjon, fikk kun 23 % av selskapene sin rapport attestert av en ekstern revisor. Av disse var igjen 98 % av oppdragene med moderat sikkerhet. Dette tyder på at selv om selskapene rapporterer om sin bærekraftige praksis og ønsker å få det attestert, oppleves det ikke et behov for mer enn moderat sikkerhet på attestasjonen.

Flere revisjonsselskaper, inkludert de fem store, enkelte andre konsulent- og/eller sertifiseringsselskaper og NGOer⁷ tilbyr tjenester knyttet til bærekraftsrapportering og attestasjon (Fallan & Granrud, 2020). Vi ser av Revisorforeningens oversikt at tilnærmet alle selskapene på OSEBX som utsteder en attestert bærekraftsrapport, har fått den attestert av et av de fire store⁸ revisjonsselskapene. Fallan og Granrud (2020) har innhentet informasjon fra de fire store i Norge hvor alle forteller at staben som jobber med denne type oppgaver er mangedoblet i løpet av de fem til ti siste årene, samt at økningen forventes å fortsette. Revisjonsprofesjonen er altså i endring, og revisor må endre seg i takt med utviklingen i samfunnet og næringslivet for øvrig.

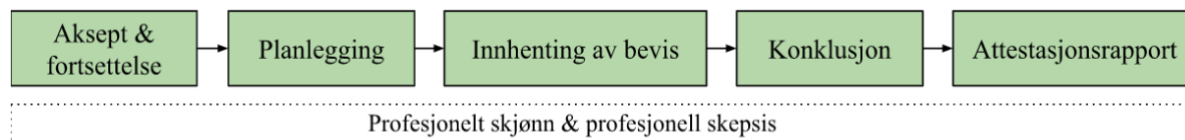
⁶ "Oversikt over attestasjon av bærekraftsrapportering OSEBX Regnskapsår 2021" utarbeidet og tilsendt av Revisorforeningen ved Carl-Emil Akselberg.

⁷ NGO er en forkortelse for Non-Governmental Organisation (ikke-statlig organisasjon på norsk)

⁸ PwC, Deloitte, EY og KPMG.

2.3.1 Attestasjonsprosessen

Attestasjonsoppdraget består forenklet av fem steg som tar for seg hele prosessen fra aksept til ferdig utstedt attestasjonsrapport:



Figur 4 - Attestasjonsprosessen⁹

Første steget i prosessen er aksept av oppdraget. Her må revisor vurdere om visse krav er oppfylt, blant annet om det foreligger et tre-partsforhold (jf. delkapittel 2.3) og et klart og hensiktsmessig saksforhold. Et hensiktsmessig saksforhold forutsetter at det må være identifiserbart, målbart mot kriterier, og ha egnede kriterier som er relevante, pålitelige, nøytrale og forståelige (ISAE 3000). Ved bærekraftsrapportering kan dette være noe uklart, hvilket kan medføre utfordringer dersom revisor ikke har forståelse for saksforholdet. En svært viktig del av akseptfasen er vurdering av muligheten til å samle inn tilstrekkelig og hensiktsmessig bevis for å konkludere med ønsket grad av sikkerhet. Innhenting og verifisering av tilstrekkelig og hensiktsmessig bevis kan være en vanskelig prosess ved bærekraftsinformasjon grunnet mye kvalitativ og ikke-økonomisk informasjon. Dersom revisor i sine innledende vurderinger finner at det vil være vanskelig å innhente bevis som tilfredsstillende kravene for å utstede en konklusjon, kan ikke revisor påta seg oppdraget. Funn gjort av O'Dwyer et al. (2011) viser blant annet at prosedyrer for oppdragsgodkjenning blir mer eksplisitt hensyntatt ved bærekraftsattestasjon, og der klienter ikke har klare og akseptable kriterier for sine bærekraftsrapporter må attestasjonstilbyderen vurdere om det er anbefalt å gi attestasjon.

Videre skal revisor planlegge oppdraget. I denne fasen skal revisor sikre at formålet med attestasjonen oppfylles, dette innebærer blant annet risikovurdering, fastsettelse av vesentlighet og bestemme hvilke handlinger som må utføres for å oppfylle formålet. Fallan (2020) finner at attestasjonshandlinger varierer sterkt mellom foretak og år, og bemerker at

⁹ Figuren er hentet fra forelesning av Eva Annette Litlabø i faget ACC 413 Sustainability and ESG Reporting ved Norges Handelshøyskole. Modellen er utarbeidet med utgangspunkt i IAASBs veiledning for bruk av ISAE 3000, og er forenklet for undervisningsformål.

hvilke attestasjonshandlinger som er nødvendig for revisor å utføre vil variere avhengig av valgt sikkerhetsnivå. Som tidligere nevnt benyttes moderat sikkerhet ved de fleste attestasjonsoppdrag innen bærekraft. Denne type sikkerhet brukes gjerne når det ikke lar seg gjøre å innhente tilstrekkelig bevis for betryggende sikkerhet. Bærekraftsrapporter er preget av mye kvalitativ informasjon hvilket kan gjøre det vanskelig for attestasjonstilbydere å evaluere informasjonen på en subjektiv måte. Dette er en av hovedårsakene til at mange attestasjonstilbydere utelukker betryggende sikkerhet for bærekraftsrapporter og foretrekker å uttale seg med moderat sikkerhet, eller i kombinasjon med betryggende sikkerhet for de delene av rapporten som er mer verifiserbart (Manetti & Toccafondi, 2012). Dersom oppdraget skal gi moderat sikkerhet kan revisor utføre færre handlinger og undersøke færre elementer. I de tilfeller hvor det er spesielt høy estimatusikkerhet, og kompleksiteten og usikkerheten er høy, forventes det at revisjonshandlingene og revisjonsbevisene er mer omfattende til tross for lavere sikkerhet (Mamelund, 2021). I denne delen av prosessen må revisor også fastsette hvilke attestasjonsstandard som skal benyttes for oppdraget. Vi kan se av Revisorforeningens oversikt at størsteparten av attestasjonene som inkluderte klimagassinformasjon refererte til ISAE 3000 som benyttet standard.

Etter planleggingsdelen skal revisor innhente bevis. ISAE 3000.12 definerer bevis som *informasjon som den praktiserende revisoren bruker for å komme frem til sin konklusjon*. Bevis omfatter både informasjon som finnes i eventuelle relevante informasjonssystemer, og annen informasjon. Ved et attestasjonsoppdrag har revisor som mål å innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig bevis for å kunne gi uttrykk for en konklusjon om saksforholdet (ISAE 3000.12a). Bevisets tilstrekkelighet er et mål på kvantiteten (ISAE 3000.A147). Hvor mye bevis revisor må innhente påvirkes av risikoen for at informasjon om saksforholdet inneholder vesentlig feilinformasjon. Det innebærer at jo større risiko for feilinformasjon, jo mer bevis vil det kunne være behov for. Bevisets hensiktsmessighet er et mål på kvaliteten av bevis, dette måles ut ifra dets relevans og pålitelighet når det gjelder å underbygge den praktiserende revisorens konklusjon (ISAE 3000.A148). Dette betyr igjen at jo høyere kvaliteten av bevis er, jo mindre bevis vil det kunne være behov for. Kvantitet og kvaliteten på bevis påvirkes av de karakteristiske trekkene ved det underliggende saksforholdet eller informasjon om saksforholdet, og andre omstendigheter jf. ISAE 3000.A53. Hvorvidt bevisene som innhentes er tilstrekkelig og hensiktsmessig er opp til revisors profesjonelle skjønnsvurdering. Bevis kan

omfatte både informasjon som underbygger og bekrefter, og motsier informasjon om saksforholdet (Mamelund, 2021).

Til slutt skal revisor konkludere på saksforholdet og utstede sin attestasjonsrapport. Tidligere forskning gjort av Kolk og Perego (2008) viser at mangelen på én akseptert standard reduserer sammenlignbarheten og fører til betydelig variasjon mellom attestasjonsuttalelsene. Ifølge Revisjon og Regnskap (2022) ser man også stor variasjon i hva attestasjonsuttalelse dekker, og hvor tydelig den som attesterer angir hva som er attestert. O'Dwyer & Owen (2005) finner at alle attestasjonsuttalelsene refererer noe til omfanget av attestasjonen, mens kun 37 % gir klar og spesifikk informasjon om hvilke områder som ikke er gjennomgått eller vurdert av rapporten. Lovgivning som regulerer attestasjon av bærekraftsrapportering kan bidra til å forhindre disse problemstillingene.

2.3.2 Formålet med attestasjon

Frivillig valg av attestasjon kan forklares med bakgrunn signaliseringsteori og legitimitetsteori. Signaliseringsteori omhandler i korte trekk at organisasjoner med gode resultater innenfor enkelte områder vil være motivert til å utstede bærekraftsrapporter hvor de avslører denne informasjonen og påpeker sine verdier, mål og resultater (Bini & Belucci, 2019). Knyttet opp til attestasjon vil dette være selskapets ønske om å signalisere bærekraftsrapportens kvalitet til brukerne av rapporten gjennom attestasjonen. Med bakgrunn i legitimitetsteorien kan valg av attestasjon forklares med utgangspunkt i rapporteringskvalitet. Et selskap med høy rapporteringskvalitet vil kunne bruke attestasjon av høy kvalitet som et strategisk virkemiddel, snarere enn for å oppfylle et ansvar overfor samfunnet (Bini & Belucci, 2019). Attestasjonen kan dermed brukes som en måte å manipulere interessentenes oppfatning av deres image.

Ekstern attestasjon brukes for å håndtere de adresserte bekymringene knyttet til bærekraftsrapportering, og kan ifølge Ballou et al. (2018) bidra til å øke kvaliteten på selve rapporteringen. Michelin et al. (2018) hevder at sammenlignet med finansielle data er det større sannsynlighet for at det blir gjort feil i bærekraftsrapportering og mindre sannsynlig at de blir oppdaget før rapportering. Studier tyder også på at attestasjon er avgjørende for å sikre et visst nivå av pålitelighet og at interessenter oppfatter attesterte rapporter som mer pålitelig enn de som ikke er attestert (Cheng et al., 2015; Reimsbach et al., 2017, referert i Alsahali & Malagueño, 2021). Dette støttes av Hodge et al. (2009) som bemerker at attestasjon av

bærekraftsrapporter har en positiv innvirkning på oppfattet troverdighet blant brukere og interessenter og Carey et al. (1999) som påstår det gir større tillit til nøyaktigheten av den rapporterte informasjonen. Videre har forskere funnet at attestasjonen bidrar til å sikre at informasjonen oppfyller kvalitetskriterier og kan dermed oppfylle etterspørselsformål for ressursallokering og kontroll (Kolk & Perego, 2008; Simnett et al., 2009). Ifølge Ballou et al., (2018) kan attestasjon også bidra til økt sammenlignbarhet, relevans og generell informasjonskvalitet. Andre fordeler ved attestasjon inkluderer økt tillit til nivået på selskapets organisatoriske forpliktelse til bærekrafts agendaer (Simnett et al., 2009a). Michelon et al. (2015) uttaler derimot at fordelene med attestasjon er begrenset til oppfatninger av selskapets sosiale og miljømessige image, hvilket er i tråd med ideen om at attestasjon kun er en symbolsk praksis.

Attestasjonskvalitet er ikke direkte observerbar og avhenger av graden av innsats og nøyaktighet ved oppdraget, hvilket er begge vanskelig å observere empirisk (Cohen & Simnett, 2015, referert i Martínez-Ferrero, 2018). Attestasjonsuttalelsen hevdes å være det eneste elementet som genererer synlighet om oppdraget og tidligere studier har derfor brukt dette som tilnærming for å utlede kvaliteten på attestasjonsoppdraget (f.eks. Mock et al., 2007; Perego, 2009; Perego & Kolk, 2012; Zorio et al., 2013, referert i Martínez-Ferrero et al., 2018; O'Dwyer & Owen, 2005; Gürtürk & Hahn, 2016). Simnett et al. (2009a) som antyder at fordelene ved attestasjon inkluderer økt interessent- og brukertillit til kvaliteten på informasjonen (Trotman & Trotman, 2015) basert på innholdet i attestasjonsuttalelser. Simnett et al. (2009a) undersøker det frivillige markedet for bærekraftsattestasjon og finner en sterk korrelasjon mellom behovet for økt tillit og attestasjon av rapporten.

Som tidligere nevnt er den generelle kvaliteten på bærekraftsrapportering i dag lav, og man kan stille seg spørsmål om situasjonen egentlig har blitt bedre for brukerne av rapportene de siste tiårene? Potensialet og behovet for økt rapporteringskvalitet antydes fortsatt å være stort, og Fallan og Granrud (2020) uttaler at økt forekomst av hensiktsmessig attestert bærekraftsrapportering kan bidra til å øke rapporteringskvaliteten (Adams, Druckman & Picot, 2020; Adams & Evans, 2004; Cooper & Owen, 2014; Gray, Adams & Owen, 2014; Larrinaga, Rossi, Luque-Vilchez & Nunes, 2020; Michelon, Patten & Romi, 2019). Farooq og De Villiers (2019) bemerker at ettersom attestering fortsatt er på det tidlige stadiet, kan det reises spørsmål om attesteringens pålitelighet. Til tross for dette har utbredelsen av attestasjon av

bærekraftsrapporter økt, i hvert fall blant verdens største selskaper (f.eks. KPMG, 2017; Alsahali & Malagueño, 2021).

2.3.3 Utfordringer og kritikk av attestasjon

Hvor stor nytte man har av bærekraftsinformasjonen avhenger av kvaliteten på attestasjonsoppdraget, og til tross for at attestasjon er en økende trend finner vi at praksisen kommer med en rekke utfordringer. Allerede på 1990-tallet oppsto det utfordringer knyttet til attestasjonspraksis for miljørapportering (Adams & Evans, 2004; Cooper & Owen, 2014; Gray et al., 2014, referert i Fallan & Granrud, 2020). Det ble pekt på lav brukernytte grunnet manglende systematikk, konsistens knyttet til temaer som ble adressert, omfang og innretning på oppdragene, formål med attestasjonen, attestasjonskriterier- og handlinger, nivå på sikkerhet, attestasjonsarbeidets grundighet, måten beretningen ble utformet/formulert på og attestasjonsleverandørenes uavhengighet.

Fallan (2020) bemerker at forskning på attestasjon av sosiale og miljømessige forhold i Norge er nesten ikke-eksisterende, men studier har dog kartlagt manglende konsistens relatert til temaer som ble adressert, innretning på oppdragene, formål med attestasjonen, arbeidets grundighet, formulering av attestasjonsberetningene og uavhengighet. Tidligere forskning har adressert flere kritiske spørsmål om attestasjonspraksisen, blant annet knyttet til valgfrihet i standardene angående hva som skal attesteres, hvilke sikkerhetsnivå som benyttes og hvilke metoder som brukes (Adams & Evans, 2004; Cho et al., 2014; Cooper & Owen, 2014; Gray et al., 2014; Segui-Mas et al., 2018, referert i Fallan, 2020). Attestasjonsstandardene har som mål å øke tilliten til informasjonen som gis i bærekraftsrapporteringen. Hovedbekymringen ved attestasjonsprosessen er fraværet av en generelt akseptert standard for å veilede utøvere (Alsahali & Malagueño, 2021), og det stilles spørsmål ved i hvilken grad nåværende attestasjonsstandarder bidrar til (vesentlig) økt brukernytte av bærekraftsrapporter. Dette støttes av Martínez-Ferrero et al. (2018) som påpeker at grunnet blant annet attestasjonens frivillige og uregulerte praksis og variasjon i tjenestene som ytes grunnet ulikt kompetansenivå hos tilbyderne, kan det være vanskelig å oppfatte hvordan attestasjon av bærekraftsrapporter kan bidra til å øke tilliten hos interessenter til informasjonen som er gitt (Cohen & Simnett, 2015).

Yan et al. (2022) bemerker at til tross for at etterspørselen av attestasjon av bærekraftsinformasjon øker raskt, er det fortsatt områder som gjør det til en utfordrende oppgave for både revisor og det rapporterende selskapet. Det påpekes at infrastrukturmangler er et stort problem som hemmer kvaliteten på attestasjonene og påvirker funksjonen til en bærekraftsrapport (Arena et al., 2015; Gillet, 2012; Park og Brorson, 2005; Traxler et al., 2020, referert i Yan et al., 2022). Manglene retter seg spesifikt mot fravær av infrastruktur på både selskap- og nasjonalt nivå, mangel på enhetlige standarder, uklarhet i retningslinjer og mangel på normer. Sammenlignet med revisjon som er veiledet og regulert i lover og standarder, er det vanskeligere å produsere pålitelige attestasjonsuttalelser av høy kvalitet (Boiral og Gendron, 2011; Boiral et al., 2019a, Borial et al., 2019b; Cho et al., 2014; Junior et al., 2014, referert i Yan et al., 2022).

Martinez-Ferrero et al. (2018) finner i sin studie at jo mer ekspertise og erfaring attestasjonstilbydere har innenfor området, jo høyere er kvaliteten på attestasjonsuttalelsene. Tidligere forskning antyder at til tross for at revisor besitter god kunnskap til revisjonsmetodikk, kan revisor ha vanskeligheter med å overføre sin kunnskap til en attestasjonsprosess grunnet egenskapene og den kvalitative karakteren til bærekraftsinformasjon (Dando & Swift, 2003; O'Dwyer et al., 2011, referert i Martínez-Ferrero et al., 2018). Dette støttes av for eksempel Gendron et al. (2007) og Power (1997) som omtaler kompleksitet relatert til å overføre tradisjonelle revisjonsteknikker og tankesett til nye attestasjonsområder (referert i O'Dwyer, 2011). Wallage (2000) bemerker at verifisering av bærekraftsrapporter er en svært utfordrende tjeneste for revisor å gjennomføre, og det kan således hevdes at attestasjon av bærekraftsrapporter ligger utenfor revisors kjernekompetanse.

Annen kritikk av attestasjonsstandardene omhandler fastsettelse av sikkerhetsnivå og attestasjonens omfang. Valget mellom moderat og betryggende sikkerhet utelukker ikke, men antyder heller ikke at ulike deler av en rapport kan benytte ulike nivåer av sikkerhet, hvilket reflekterer mer omfattende eller mindre omfattende verifiseringsprosedyrer (Manetti & Becatti, 2009). Ifølge Fuhrman et al. (2017) byr den generelle praksisen med moderat sikkerhet på utfordringer knyttet til brukernytten av attestasjonen (referert i Fallan & Granrud, 2020). Andre viktige svakheter omhandler ekspertenes rolle og ansvar, forholdet til finansiell revisjon, overholdelse av nasjonale lover og forskrifter, relevansen og vesentligheten av

informasjonen som gis og involvering av interessenter i verifiseringsprosessen. I tilfeller hvor kun deler av rapporten attesteres kan attestasjonen også brukes på en opportunistisk måte hvor selskapet signaliserer en høyere kvalitet på rapporten i sin helhet, enn hva som faktisk er tilfelle (Framvik, 2022). Baier et al. (2019) og Connelly et al. (2011) kaller dette for “falsk signalisering”, hvilket kan føre til at nåværende og fremtidige signaler ikke blir sett på som troverdig.

Ifølge ISA 200.A47 vil en revisjon ha en rekke iboende begrensninger. Modellen i figur 5 er utarbeidet med bakgrunn i finansiell revisjon, hvor tilnærmet alle begrensningene er generelle for revisjonspraksis og dermed er direkte overførbar til attestasjon.

1. Den finansielle rapporteringens natur

Utarbeidelsen av regnskap innebærer at ledelsen utøver skjønn og mange regnskapsposter er forbundet med subjektive beslutninger eller vurderinger, f.eks. regnskapsestimater.

2. Revisjonshandlingenes natur

Revisors mulighet til å innhente revisjonsbevis er underlagt praktiske og juridiske begrensninger. For eksempel:

- Utvalgsbaserte kontroller
- Revisors arbeid baserer seg i stor utstrekning på skjønn og vurderinger
- Revisjonsbevis er mer underbyggende enn absolutte
- Begrensninger i regnskaps- og internkontrollsystemer
- Misligheter (fiktive/falske dokumenter)

3. Revisjonens økonomiske begrensninger

Nødvendigheten av at revisjonen gjennomføres innenfor en gitt tidsperiode og til rimelig kostnad.

Figur 5 - Revisjonens iboende begrensninger¹⁰

¹⁰ Figuren er hentet fra videoforelesning av Kyrre Kjellevold i faget MRR411 Revisjon 1 ved Norges Handelshøyskole. Figuren bygger på ISA 200 punkt A47.

2.3.3 Attestasjon av klimagassinformasjon

Kaplan og Ramanna (2022) hevder at revisor kan spille en sentral rolle i å bidra til at selskaper rapporterer mer nøyaktig om sine klimagassutslipp, mens Gin Chong (2014) argumenterer for at det er på tide at revisor stiller spørsmål ved innholdet i klimagassuttalelser. Hovedformålet med bærekraftsattestasjon er som tidligere nevnt å bidra til fullstendighet og åpenhet av bærekraftsinformasjon og dermed øke troverdigheten (O'Dwyer, 2011). Det er en økende trend av selskaper som utsteder klimagassrapporter, og får disse frivillig attestert (Olson, 2010). I en undersøkelse gjort av EY blant ledere i 300 globale selskaper med over 1 milliard dollar i omsetning, indikerte 64 % av respondentene at de avslørte klimagassutslipp i deres årsrapport, og av disse hadde 62 % en form for tredjepartsverifisering (referert i Olson, 2010). Det er imidlertid betydelige forskjeller i måten attestasjonen utføres på, og de spesifikke områdene som blir attestert (Baier et al., 2022).

Attestasjon av klimagassrapporter kan være en kompleks oppgave, avhengig av kompleksiteten i rapporten som skal attesteres, og det er en iboende usikkerhet i kvantifisering av mengde og type klimagassutslipp. Usikkerheten består i hovedsak av vitenskapelig usikkerhet og estimerings-/målingsusikkerhet. Dette innebærer usikkerhet relatert til ufullstendig vitenskapelig kunnskap om måling av klimagasser, og usikkerhet knyttet til prosessen som benyttes til å kvantifisere utslipp innenfor grensene av eksisterende vitenskapelig kunnskap (Bjerketveit, 2014).

ISAE 3000 er en generell standard og tar for seg grunnleggende attestasjonsoppdrag. Manetti & Becatti (2009) påpeker at den største svakheten til ISAE 3000 er at den ikke er spesielt utviklet for attestasjon av bærekraftsrapporter. Dette støttes av O'Dwyer (2011) som finner at ISAE 3000 virker å ha blitt utarbeidet for et bredere ikke-finansielt område, i motsetning til å gi en detaljert veiledning for attestasjon av bærekraft. Dette er en av årsakene til at IAASB i 2020 utga en ikke-autoritativ veiledning for bruk av ISAE 3000 på bærekraft og andre attestasjonsoppdrag. Veiledningen er utarbeidet for å hjelpe revisorer med å utføre attestasjonsoppdrag i henhold til ISAE 3000 og gi veiledning på områder der IAASB har identifisert at revisorer ofte møter på utfordringer ved anvendelse av attestasjonsstandarden (IAASB, 2021). Veiledningen er ikke en standard i seg selv, men den kan bistå revisorer med å forstå hvordan man kan anvende ISAE 3000 på bærekraftsoppdrag.

Simnett et al. (2009b) kritiserer ISAE 3000 for å ikke gi spesifikke krav og veiledning som blir sett nødvendig for et attestasjonsoppdrag av klimagassrapporter. ISAE 3410 ble i 2014 publisert som et supplement til ISAE 3000 (jf. punkt A17). Standarden definerer god skikk for attestasjonsoppdrag av klimagassrapporter (Bjerketveit, 2014), og regulerer attestasjonsoppdrag av det ikke-finansielle regnskapet til en enhet knyttet til utslipp av klimagasser (Coracioni & Danescu, 2020). Standarden går i dybden på attestasjon av klimagassrapporter og utdyper hvilke attestasjonshandlinger som kreves og/eller anbefales for slike oppdrag. Revisor har derfor tilgang på et mer veiledende og informativt verktøy ved attestasjon av klimagassinformasjon sammenlignet med andre områder innenfor bærekraft. Det fremkommer av standarden at dersom en klimagassrapport utgjør en relativt liten del av den samlede informasjonen som omfattes av revisors konklusjon, utøver revisor profesjonelt skjønn for å avgjøre i hvilken grad ISAE 3410 er relevant sett i sammenheng med omstendighetene rundt oppdraget. I en undersøkelse gjort av IFAC omfattet 95 % av attestasjonene foretakets klimagassregnskap, 78 % andre forhold innen miljø og klima, og bare 68 % og 43 % omfattet hhv. sosiale forhold og virksomhetsstyring (Revisorforeningen, 2022). Til tross for dette har Revisorforeningen oppdaget en klar tendens til at revisor ikke benytter standardene ISAE 3000 og ISAE 3410 samtidig. I attestasjoner som begrenser seg til kun en gjennomgang av foretakets rapportering på klimagassregnskap, benyttes typisk ISAE 3410 alene, men i de tilfellene hvor attestasjonen går utover dette benyttes som oftest ISAE 3000, også for å attestere på klimagassregnskap i samme oppdrag (Revisorforeningen, 2022).

Det stilles flere krav til oppdragsansvarlig revisors kompetanse ved et attestasjonsoppdrag. Det følger av ISAE 3410.16 at revisor skal ha kompetanse i revisjonsferdigheter og teknikker utviklet gjennom opplæring og praktisk erfaring, og tilstrekkelig kompetanse innen kvantifisering og rapportering av utslipp for å kunne påta seg ansvaret for attestasjonens konklusjon. Dette tilsier at det ikke er tilstrekkelig at revisor innehar generell kunnskap rundt revisjon og attestasjon for å påta seg et slikt attestasjonsoppdrag. En bærekraftsrapport er spesielt komplekst da den inneholder både kvantitativ og kvalitativ informasjon (Manetti & Becatti, 2008). For å sikre attestasjonen av høy kvalitet og redusere risikoen for feil, er det viktig at revisor har tilstrekkelig ekspertise og erfaring innenfor området. Revisor er i en god posisjon til å utføre klimagassattestasjoner av en rekke årsaker (Nugent, 2008, referert i Huggins et al., 2011). Blant annet kan risikomodellen som brukes for revisjoner av regnskaper

som involverer forståelse av enheten, vurdering av risikoen for vesentlig feilinformasjon, og deretter passende respons på vurderte risikoer, overføres til GHG-rapportering.

Et attestasjonsoppdrag etter ISAE 3410 tar i bruk en risikobasert tilnærming, uavhengig av sikkerhetsnivå. Dette innebærer at revisor skal oppnå en forståelse av enheten og dens miljø, inkludert enhetens interne kontroll, identifisere og vurdere risikoen for vesentlig feilinformasjon i klimagassrapporten, utføre prosedyrer for å håndtere identifiserte risikoer og rapportere i samsvar med funn (IFAC, 2012). I hovedsak krever standarden at revisor innhenter en moderat eller betryggende sikkerhet om hvorvidt klimagassrapporten er fri for vesentlig feilinformasjon grunnet feil eller misligheter, og at rapporten er utarbeidet i henhold til gjeldende kriterier (Gin Chong, 2014). I en klimagassrapport vil risiko for vesentlig feilinformasjon omfatte risikoer som er betydningsfulle for rapporten sett under ett (Bjerketveit, 2014). Dette er ikke nødvendigvis risikoer knyttet til bestemte typer utslipp eller tilleggsopplysninger om disse i rapporten, men representerer omstendigheter som kan øke risikoen for vesentlig feilinformasjon på generelt grunnlag. På klimagassrapportnivå kan risikoer for vesentlig feilinformasjon fremfor alt være relevant for revisors vurdering av feil som skyldes misligheter. Et oppdrag med moderat sikkerhet kan for eksempel gjelde utslipp fra energibruk ved et enkelt kontor, utslipp fra enkelte anlegg eller utslipp ved bruk av informasjon samlet inn fra ulike enheter i organisasjonens leverandørkjede (Gin Chong, 2014). Olson (2010) bemerker viktigheten av at revisor vurderer organisasjonens risikonivå basert på informasjonens art ved moderat attestasjonsoppdrag, og påpeker at GHG-informasjon ikke er underlagt strenge bokføringssystemer med dobbelt bokføring og er følgelig utsatt for ulike risikoer.

Eilifsen et al. (2014) bemerker at et viktig hensyn ved planlegging er behovet for eksperter (spesialister). Det er oppdragsansvarlig revisor sin oppgave å forsikre at personer som skal gjennomføre oppdraget samlet sett har tilstrekkelig kunnskap og kapabilitet. Det fremgår av ISAE 3410 at det forventes at de fleste oppdragene som gjøres etter standarden er sammensatt av multidisiplinære team, som inkluderer en eller flere eksperter (Bjerketveit, 2014). Revisjonsstandarder definerer en revisorekspert som en enkeltperson eller organisasjon som har ekspertise på et annet felt enn regnskap og revisjon, hvor arbeidet i dette feltet brukes av revisor for å hjelpe med å innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis. Huggins et al. (2011) understreker at det er flere fordeler ved å få klimagassinformasjon attestert av

tverrfaglige team, spesielt ved betydelige scope 1-utslipp. Det påpekes at viktigheten vil variere med omfanget på scopet, men at revisors ferdigheter supplert med fagstoff og teknisk ekspertise er nødvendig i sammenheng med vitenskapelig estimeringsusikkerhet for måling og rapportering av klimagasser. Trotman og Trotman (2015) finner at bruk av eksperter og tverrfaglige team er et nyttig hjelpemiddel i tilfeller hvor revisor anser attestasjon av klimagassinformasjon som utenfor deres komfortsone.

Ved hjelp av en spørreundersøkelse fant Green og Taylor (2013) en oppfatning om at attestasjonskvalitet relatert til klimagassutslipp primært påvirkes av attestantens etikk og integritet, så vel som attestasjonen, klimagassutslippene og den regulatoriske kunnskapen til lederen av attestasjonsteamet og teamet selv. Det ble lagt mindre vekt på erfaring og bransjespesifikk kunnskap og graden av kommunikasjon mellom attestanten og kunden. Det er også funnet at faktorene som påvirker oppfatningen av leverandørens attestasjon av klimagasser varierer mellom utstedere, brukere og attestanter. Dette er i motsetning til Martínez-Ferrero et al. (2018) som fant kompetanse - målt som bransjespesialisering - for å være en pålitelig indikator på attestasjonskvalitet. Sistnevnte forsket dog på hele ESG området.

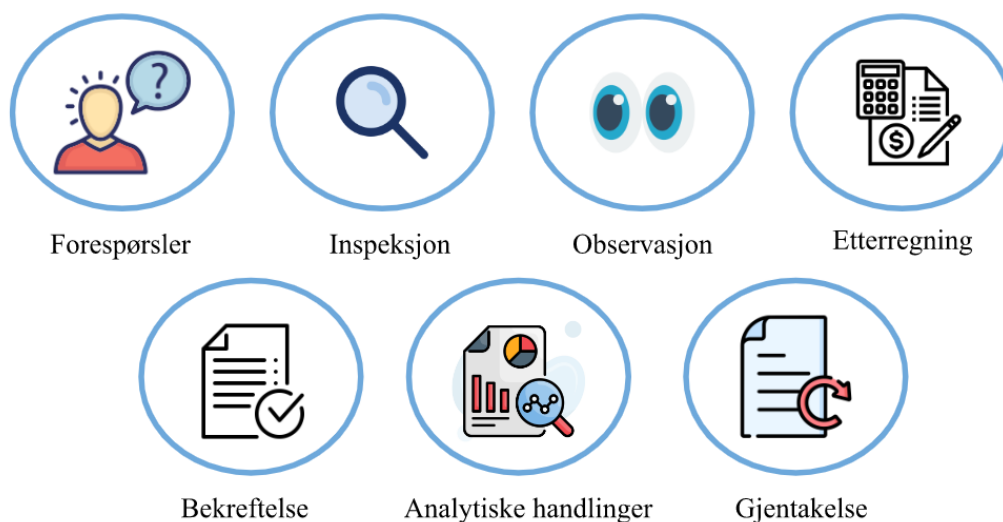
Per nå er det mange selskaper som fortsatt ikke innhenter ekstern attestasjon for sine bærekraftsrapporter, og de som gjør det velger hovedsakelig attestasjon med moderat sikkerhet (Fallan, 2020), hvilket i utgangspunktet er godt under sikkerhetsnivået for uttalelse gitt for et selskaps finansielle rapport. Kaplan og Ramanna (2022) argumenterer for at sikkerhetsnivået bør heves ved attestering av klimagassutslipp. Dette vil medføre sanne og rettferdige uttalelser som muliggjør at selskapenes uttalelser om klimagassutslipp kan oppnå samme pålitelighet som deres regnskap og gi et godt grunnlag for investeringsbeslutninger og ansvarlighet for bedriftens resultater. Samtidig bemerker Huggins et al. (2011) at en viktig problemstilling er om kunder er villig til å betale for de potensielt høyere attestasjonsnivåene revisor tilbyr.

2.3.3.1 Innhenting av bevis

Klimagassrapporter omfatter et bredt spekter av omstendigheter, og revisor må ta hensyn til en rekke faktorer. Valg av attestasjonshandlinger som skal utføres er gjenstand for profesjonelt skjønn, og typen, tidspunkt og omfang vil trolig variere betydelig fra oppdrag til oppdrag (ISAE 3410.7). Revisors profesjonelle skepsis og skjønn er begge essensielle attributter for

revisor ved planlegging, innhenting og vurdering av bevis. For å vurdere bevis kreves det en forståelse av type bevis som er tilgjengelig og dens pålitelighet.

Uavhengig av sikkerhetsnivå kan et attestasjonsoppdrag ifølge ISAE 3000 og 3410 omfatte en kombinasjon av følgende attestasjonshandlinger:



Figur 6 - Kombinasjon av attestasjonshandlinger¹¹

Revisor skal utforme og gjennomføre handlinger som er egnet til å håndtere de anslåtte risikoene for vesentlig feilinformasjon, med hensyn til om attestasjonsoppdraget skal gi moderat eller betryggende sikkerhet (ISAE 3410.31). Typen og tidspunkt for attestasjonshandlinger vil således avhenge av graden av sikkerhet som oppdraget skal gi. For begge grader av sikkerhet stiller standarden krav til vurdering av årsakene til anslåtte risikoer for vesentlig feilinformasjon for vesentlig typer utslipp og tilleggsopplysninger, samt innhenting av mer overbevisende bevis jo høyere revisor vurderer risikoen å være. For betryggende sikkerhet derimot fremgår det mer utfyllende krav på påstandsnivå som inkluderer vurdering av iboende risiko ved den relevante typen utslipp eller tilleggsopplysning, og hvorvidt revisor har til hensikt å bygge på at kontrollene er effektive ved bestemmelse av type, tidspunkt og omfang av andre handlinger. Videre stilles det krav til utførelse av analytiske handlinger og handlinger knyttet til estimater for begge grader av

¹¹ Figuren er utarbeidet med utgangspunkt i mulige attestasjonshandlinger ved et attestasjonsoppdrag som fremgår av attestasjonsstandardene ISAE 3000.A146 og ISAE 1340.7.

sikkerhet. Overordnet er kravene mer omfattende for betryggende sikkerhet enn for moderat sikkerhet. En attestasjon som skal gi betryggende sikkerhet krever således et større omfang av etterforskning og bevis enn en moderat attestasjon (Alsahali & Malagueño, 2021).

En forskjell knyttet til innhenting av bevis for klimagassrapporter er kravet om test av kontroller ved betryggende sikkerhet. Ved betryggende sikkerhet kreves det at revisor utfører test av kontroller for å innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig bevis for hvorvidt kontrollene er måleeffektive i de tilfellene hvor revisor har til hensikt å bygge på kontrollene ved typen, tidspunkt for og omfanget av andre handlinger, eller andre handlinger enn test av kontroller alene ikke er nok til å gi tilstrekkelig og hensiktsmessig bevis på påstandsnivå (jf. ISAE 3410.38B a-b). Revisor skal også utforme og gjennomføre detaljtester eller analytiske handlinger ved betryggende sikkerhet, i tillegg til å vurdere om det skal innhentes eksterne bekreftelser (jf. ISAE 3410.40B-41B). Det presiseres imidlertid i standarden at selv om noen handlinger bare er påkrevet ved oppdrag som skal gi betryggende sikkerhet, kan det allikevel i noen tilfeller være hensiktsmessig også for oppdrag som skal gi moderat sikkerhet.

Simnett et al. (2009b) bemerker at det er uvanlig for attestasjonsstandarder å være forskrivende med hensyn til prosedyrene for innsamling av bevis som skal gjennomføres for et attestasjonsoppdrag. Internasjonale attestasjonsstandarder har en tendens til å uttrykke hva som kreves å oppnås, i stedet for hvilke spesifikke bevis som kreves å samle inn. På denne måten blir "hvordan" overlatt til revisor og hans profesjonelle ekspertise for å gjennomføre den mest effektive bevisinnsamlingen (Simnett et al., 2009b). Grunnet revisors kunnskap og erfaring knyttet til klimagassinformasjon kan dette være en utfordrende oppgave. Bruk av eksperter kan således være et godt virkemiddel i vurdering av hvilke bevis som skal innhentes og kvaliteten på disse.

2.4 Oppsummering av teori og litteraturfunn

Artikkel	Forskningsmetode	Resultat
<p>Assurance process for sustainability reporting: Towards a conceptual framework</p> <p>Yan, M., Jia, F., Chen, L., Yan, F. (2022)</p>	<p>Litteraturgjennomgang av 87 artikler om emnet som dekker 2003-2021.</p>	<p>Bekreftelsesprosessen anses som en avgjørende faktor for å kontrollere kvaliteten på bærekraftsattestasjon. Utviklet et konseptuelt rammeverk for attestasjonsprosessen, spesifikt bekreftelsesprosessen, som en samhandling mellom rapporterende selskaper og attestasjonsleverandør. Fem trinn er utarbeidet: Valg av attestasjonsleverandør, identifikasjon, screening, validering og evaluering.</p>
<p>The quality of sustainability assurance reports: The expertise and experience of assurance providers as determinants</p> <p>Martínez-Ferrero, J., García-Sánchez, I-M., & Ruiz-Barbadillo, E. (2018)</p>	<p>Innholdsanalyse av bærekraftsrapporter og tilhørende attestasjonsuttalelse for perioden 2007-2014. Det endelige utvalget besto av 242 selskap og 901 observasjoner.</p>	<p>For et utvalg internasjonale børsnoterte selskaper fra perioden fant de høyere kvalitet på attestasjonsuttalelsen når attestantene er bransjespesialiser enn når de er ikke-bransjespesialister, og når attestantene har større erfaring med attestasjon. I tillegg økes kvaliteten når attestasjonsleverandør er et revisjonsselskap, gitt deres kompetanse og opplæring innen revisjonsfaget.</p>
<p>The competitive market for assurance engagements on greenhouse gas statements: Is there a role for assurers from the accounting profession?</p>	<p>Vitenskapelig artikkel.</p>	<p>Artikkelen fremhever egenskapene til GHG-attestasjonsoppdrag som krever tverrfaglig samarbeid, de unike og gjensidig avhengige ferdighetene ulike tilbydere tar med seg inn i disse oppdragene, og markedskreftene som skaper etterspørsel etter ulike tilbydere.</p>

<p>Huggins, A., Green, W. J., & Simnett, R. (2011)</p>		
<p>Assurance Services for Sustainability Reports: Standard and Empirical Evidence Manetti, G. & Becatti, L. (2009)</p>	<p>Empirisk analyse av rapporter utarbeidet på grunnlag av den gjeldende Global Reporting Initiative 2006-retningslinjer, og ser på hvor effektivt disse standardene har blitt implementert, og analyserer de forskjellige typologiene for attestasjonserklæring.</p>	<p>Artikkelen illustrerer de viktigste internasjonale standardene for implementering av attestasjonstjenester. Finner at forbedringer bør rettes mot blant annet forklaring av grad av sikkerhet om arbeidets som er utført, standardisering av innhold og form på attestasjonsuttalelsen og åpne attestasjonstjenester for profesjonaliteten til eksterne eksperter som spesialisere seg på annet enn regnskap og revisjon for å gjøre kontrollene som utføres mer gjennomgripende.</p>
<p>Assurance statement practice in environmental, social and sustainability reporting: a critical valuation O'Dwyer, B & Owen, D. (2005)</p>	<p>Detaljert kritisk analyse av attestasjonserklæring mot et evalueringsrammeverk utarbeidet basert på AccountAbility, Fédération des Experts Comptables Européens (FEE) og Global Reporting Initiative (GRI).</p>	<p>Vurderer i hvilken grad gjeldende attestasjonspraksis forbedrer åpenhet og ansvarlighet overfor organisatoriske interessenter. Analysen reiser spørsmål angående uavhengigheten til attestasjonsutførelsen, samt avslører en stor grad av ledelseskontroll over attestasjonsprosessen. Distinkte tilnærminger til sikkerhet blant revisorer og konsulenter er fremhevet, hvor førstnevnte først og fremst bruker en forsiktig, begrenset tilnærming rettet mot å gi lave sikkerhetsnivåer. Mens konsulenter har en mer evaluerende tilnærming og ser ut til å gi sikkerhet på høyere nivå, kan deres fokus på å hjelpe bedriftens strategiske retning gå på bekostning av deres uavhengighet. Samlet sett konkluderes det med at revisjonsselskap leverer attestasjon av bedre kvalitet enn andre.</p>
<p>Seeking legitimacy for new assurance forms: The case of assurance on sustainability reporting</p>	<p>En kvalitativ longitudinell casestudie som undersøker prosessene hvor to Big 4</p>	<p>Har som formål å utvikle en forståelse av hvordan attestasjonstilbydere har forsøkt å konstruere praksisen for bærekraftsattestasjon og forstå hvordan og i hvilken grad denne innsatsen har gjort bærekraftsrapportering reviderbar.</p>

<p>O'Dwyer, B., Owen, D. & Unerman, J. (2011)</p>	<p>revisjonsselskap har forsøkt å konstruere bærekraftsattestasjon.</p> <p>Gjennomfører intervjuer og supplerer med dokumentgjennomgang for å støtte og kontekstualisere intervjuobjektene oppfatninger.</p>	<p>Funn tyder på at innovasjon i nye attestasjonspraksiser kan hindres av avhengigheten av opplæring og teknikker innen finansiell revisjon og begrensninger pålagt av interne kontrollprosedyrer. Studien finner også at selskaper overførte overordnede trekk fra den finansielle revisjonen i et forsøk på å strukturere attestasjonsprosessen på en måte som knytter den nærmere tradisjonelle revisjonstilnæringer.</p>
<p>Assurance of Sustainability Reports: Impact on Report Users' Confidence and Perceptions of Information Credibility</p> <p>Hodge, K., Subramaniam, N., Stewart, J. D. (2009)</p>	<p>Eksperimentelt spørreskjema med 126 masterstudenter i økonomi for å sammenligne ulike aspekter ved attestasjon.</p>	<p>Denne studien undersøker om (1) sikkerhet, (2) graden av sikkerhet (moderat vs. betryggende) og (3) type attestasjonsleverandør (revisor vs. spesialistkonsulent) påvirker brukernes oppfatning av påliteligheten til bærekraftsrapporter. Finner at attestasjon forbedrer den opplevde påliteligheten til informasjonen. Rapportbrukerne har mer tillit til bærekraftsrapporter når sikkerhetsnivået er betryggende, og når slik sikkerhet gis av et revisjonsselskap på toppnivå, sammenlignet med når sikkerheten er gitt av en spesialistkonsulent. Ingen slik forskjell er funnet på begrenset sikkerhetsnivå. Resultatet av denne studien fremhever relevansen av sikkerhet for bærekraftsrapportering</p>
<p>Too Good To Be True: Influencing Credibility Perceptions with Signaling Reference Explicitness and Assurance Depth</p> <p>Baier, C., Götttsche, M., Hellmann, A. & Schiemann, F. (2022)</p>	<p>Benytter signalteori og eksperimentelt spørreskjema med 157 høyere grads studenter i business som representerer rimelig informerte ikke-profesjonelle investorer som en gruppe lesere av bærekraftsrapporter.</p>	<p>Undersøker hvordan utvalget av attestasjonsemner og kommunikasjonsformatet deres påvirker troverdighetsoppfatningen til lesere av bærekraftsrapporter. De finner at to variabler knyttet til bærekraftsattestasjon, referanse eksplisitet og attestasjonsdybde, i fellesskap påvirker attestasjonssignalet og den oppfattede troverdigheten. Funnene indikerer at lesere ikke er i fare for falske signaler, men kan gjøre feilaktige tolkninger av attestasjonssignalet og kan reagere negativt på velmente signaler.</p>

<p>Assurance on sustainability reports: An international comparison</p> <p>Simnett, R., Vanstraelen, A., & Chua, W. F. (2009a)</p>	<p>Studien bruker sekvensiell logit analyse for å identifisere faktorene knyttet til beslutningen om frivillig attestasjon og balg av attestasjonstilbyder i et utvalg av 2113 selskaper fra 31 land som produserte bærekraftsrapporter mellom 2002-2004.</p>	<p>Formålet er å forstå det fremvoksende markedet for frivillig attestasjon.</p> <p>Studien finner at selskaper som ønsker å øke troverdigheten til rapportene sine og bygge opp sitt omdømme, er mer sannsynlig å få sine bærekraftsrapporter attestasjon, selv om det ikke spiller noen rolle om attestasjonstilbyder kommer fra revisjonsyrket. Funn antyder også at revisjonsprofesjonen dominerer i attestasjonsmarkedet.</p>
<p>Developing an International Assurance Standard on Greenhouse Gas Statements</p> <p>Simnett, R., Nugent, M. & Huggins, A.L. (2009b)</p>	<p>Vitenskapelig artikkel.</p>	<p>Artikkelen vurderer hvilke typer avsløringen som kan attesteres og beskriver fordelene ved å ha rapporter attestert av en uavhengig revisor. Studien skisserer problemstillingene som er involvert i å utvikle en internasjonal attestasjonsstandard for rapportering av klimagassutslipp, og identifiserer spesifikke områder som krever veiledning.</p>
<p>Internal Audit's Role in GHG Emissions and Energy Reporting: Evidence from Audit Committees, Senior Accountants and Internal Auditors.</p> <p>Trotman, A. J. & Trotman, K. T. (2015)</p>	<p>Gjennomført 29 intervjuer med medlemmer av seniorrevisjonsutvalget, senior regnskapsførere, interne revisorer og partnere som spesialiserer seg på internrevisjon fra de store revisjonsselskapene, samt teori om selskapsstyring (agent teori, institusjonell teori og ressursavhengighetsteori).</p>	<p>Studien gir innsikt i den nåværende rollen til internrevisorer i GHG-rapportering, arbeidet utført av dem, faktorene som forklarer deres rolle, alternativene til internrevisjon på området og den fremtidige rollen til internrevisjonen.</p> <p>Studien finner at seks nøkkelfaktorer er viktige for å bestemme involvering av internrevisjonen: regulering og resulterende etterlevelse, mulige sanksjoner og straffer, risikostyring, type industri, behovet for å være oppmerksom på rapportering av omdømme med markedssensitiv informasjon og mangelen på tilstrekkelig ekspertise. Studien finner også at det er mange parter i eller utenfor en organisasjon som er involvert i å sikre kvaliteten på GHG-informasjonen.</p>

		Studien finner at det er mange parter i, eller utenfor, en organisasjon som er involvert i å sikre kvaliteten på klimagassinformasjon. Resultatene støtter også viktigheten av effektiv overvåking i samsvar med agentteori, men finner ingen teori som forklarer resultatene fullt ut.
An Empirical Study of Sustainability Reporting Assurance: Current trends and new insights. Alsahali, K & Malagueño, R. (2021)	Selskapers bærekraftsrapporter og tilhørende organisasjonsdata ble samlet inn for 12 783 selskaper over en seksårs periode (2012-2017) og utforskende beskrivende analyser av attestasjonspraksis for bærekraftsrapportering ble utført.	Studien viser at attestasjonsvekst henger etter veksten i bærekraftsrapportering. Den avslører at bytte av leverandør er vanlig blant rapporterende selskaper. Det er en økende trend mot bruk av ISAE 3000. I tillegg, når det gjelder attestasjonsleverandører, finner studien at revisjonsselskap dominerer markedet, men ingeniørselskap øker raskt sin andel, mens konsultentselskaps andel er synkende. Byttet mot konsultentselskaper er imidlertid høyere enn skiftet mot regnskapsbyrå i siste bytteperiode.
Determinants of the Adoption of Sustainability Assurance statements: An International Investigation. Kolk, A. & Perego, P. (2008)	Eksisterende litteratur innen internasjonal revisjon og miljøregnskap. Institusjonelle faktorer på landnivå for å forklare bruken av attestasjonsuttalelsene blant et internasjonalt panel av 212 Fortune Global 250-selskaper for årene 1999, 2002 og 2005.	Resultatene gir bevis for at selskaper som opererer i land som er mer interessentorienterte og har et svakere styringsregime, er mer sannsynlig å skaffe attestasjon. Videre er etterspørselen etter attestasjon høyere i land der bærekraftig bedriftspraksis er bedre muliggjort av markeds- og institusjonelle mekanismer. Deres utforskende funn indikerer også at sannsynligheten for å velge et stort revisjonsselskap som attestasjonsleverandør øker for selskaper som er hjemmehørende i land som er aksjonærorienterte og har et lavere rettstvinstnivå.
Multinationals' accountability on sustainability: The Evolution of Third-party Assurance of Sustainability Reports	Bruker data fra et panel bestående av 212 selskaper fra Fortune Global 250 i tiåret 1999-2008.	Resultatene illustrer stor variasjon i innføringen av attestasjonspraksis i de formative stadiene av dette nye markedet. Deres beskrivende analyse indikerer relevansen av eksternt institusjonelt press så vel som interne ressurser og evner som underliggende faktorer som driver innføringen av attestasjon. Deres bevis tyder på at flere

<p>Perego, P., & Kolk, A. (2012).</p>		<p>multinasjonale organisasjoner projiserer et symbols bilde av ansvarlighet gjennom attestasjon, og dermed undergraver troverdigheten til disse verifiseringspraksisene. Artikkelen understreker behovet for å forbedre teoribasert, tverrfaglig kunnskap knyttet til revisjon og ansvarlighetsprosesser for bærekraft.</p>
<p>Creating Legitimacy for Sustainability Assurance Practices: Evidence from Sustainability Restatements.</p> <p>Michelon, G., Patten, D. M., and Romi, A. (2018)</p>	<p>Benytter et utvalg av amerikanske firmaer fra 2010-2014, og tidligere utstedte bærekraftsrapporter.</p>	<p>Benytter profesjonaliseringsteori som et rammeverk for å undersøke bærekraftsomregninger.</p> <p>Studien undersøker om tilbydere av bærekraftsattestasjon benytter bærekraftsomregninger som et middel for å skape legitimitet i det voksende attestasjonsmarkedet innen bærekraft.</p> <p>Studien finner at bærekraftsattestasjon er assosiert med økt sannsynlighet for omregninger, at assosiasjonen er sterkere for feiljusteringer enn for omregninger på grunn av metodiske endringer og at bærekraftsattestasjon er signifikant assosiert med rapportering av kvantitative ikke-vesentlige omregninger.</p>
<p>CSR reporting practices and the quality of disclosure: An empirical analysis.</p> <p>Michelon, G., Pilonato, S. & Ricceri, F. (2015)</p>	<p>Innholdsanalysen av bærekraftsrapporter er utført på firmaer notert på London Stock Exchange for årene 2005-2007.</p>	<p>Totalt sett tyder resultatene på at bruken av bærekraftsrapportering praksis ikke er assosiert med høyere rapporteringskvalitet, hvilket tyder på at disse praksisene er symbolske snarere enn substansielle.</p>
<p>Corporate social responsibility assurance and reporting quality: Evidence from restatements.</p>	<p>Benytter et utvalg av 7540 selskaper som har korrigert sine bærekraftsrapporter fra data samlet inn av KPMG gjennom</p>	<p>Studien bruker omstendighetene rundt bærekraftsomberegninger for å undersøke på hvilken måte bærekraftsattestasjon forbedrer kvaliteten på bærekraftsrapportering og om revisor forbedrer rapporteringskvaliteten i større grad enn tilbydere.</p>

<p>Ballou, B., Chen, P.C., Grenier, J.H. & Heitger, D.L. (2018)</p>	<p>International Survey of Corporate Responsibility Reporting i 2011 og 2013.</p>	<p>Studien finner at attestasjon forbedrer kvaliteten på bærekraftsrapportering, og at kvaliteten øker spesielt når attestasjonen leveres av en revisor. Funn indikerer også at i revisor er mer sannsynlig til å både identifisere feil, oppdage de tidligere og forhindre eventuelle feil i fremtiden. Studien finner også at rammeverk for bærekraftsrapportering ikke er en erstatning for å oppnå bærekraftsattestasjon.</p>
<p>Factors that Influence GHG Assurance Provider Quality Perceptions</p> <p>Green, W. & Taylor, S. (2013)</p>	<p>Et spørreskjema ble utfylt av 53 deltakere, inkludert alle tre partene i trepartsforholdet som vurderte viktigheten av 34 faktorer for deres oppfatning av attestasjonskvalitet. I samsvar med tidligere finansielle revisjonsundersøkelser ble kvalitet vurdert langs tre dimensjoner; attestasjonsselskap, teamleder og team.</p>	<p>Resultatene indikerer at oppfatninger om at attestasjonskvalitet relatert til klimagassutslipp primært påvirkes av attestantens etikk og integritet, så vel som attestasjonen, klimagassutslippene og den regulatoriske kunnskapen til lederen av attestasjonstemaet og teamet selv. Det ble lagt mindre vekt på erfaring og bransjespesifikk kunnskap og graden av kommunikasjon mellom attestanten og kunden. Det er også funnet at faktorene som påvirker oppfatningen av leverandørens attestasjon av klimagasser varierer mellom utstedere, brukere og attestanter.</p>
<p>Implications of Financial Audit in Ensuring the Credibility of Greenhouse Gas Emissions Statements</p> <p>Coracioni, A. T. & Danescu, T. (2020)</p>	<p>Kvalitativ analyse av det juridiske og økonomiske miljøet i Romania. Analyse av litteratur. Kvantitativt spørreskjema besvart av respondenter med erfaring innen revisjon og spesialister.</p>	<p>Fremveksten av ISAE 3410-standarden tilbyr revisorer mulighet til å gjennomføre nye typer attestasjonsoppdrag. Denne utvidelsen av revisjonsprofesjonen krever utvidelse av revisjonsteamet ved å inkludere miljøspesialister eller ingeniører (flerfaglige). Basert på de oppnådde resultatene vurderer de at involvering av revisjonsutøvere i gjennomføringen av klimagassattestasjon fører til økt troverdighet til de spesifikke rapportene. Et overveldende antall respondenter tror på virkningen av klimagassutslipp på klimaendringer og ønsker at finansielle revisorer skal være involvert i denne prosessen med å revidere ikke-finansielle regnskaper.</p>

<p>Attestasjon av rapportering om sosiale, miljømessige og økonomiske forhold (miljø-, samfunnsansvars- og bærekraftsrapportering)</p> <p>Fallan, E., & Granrud, H. R. (2020)</p>	<p>Litteraturgjennomgang og dokumentanalyse av bærekraftsrapporter og tilhørende attestasjonsuttalelse for utvalgte selskaper på Oslo Børs for regnskapsåret 2018.</p>	<p>En omfattende litteraturgjennomgang som gir god innsikt i historikk, utfordringer, reguleringer, praksiser når det gjelder rapportering og attestering.</p> <p>Det fremkommer av dokumentanalysen at de utførte attestasjonshandlingene er mangeartede og varierer i stor grad fra selskap til selskap. Det synes å være liten standardisering av hvilke handlinger revisor gjennomfører. I likhet med måten revisor uttrykker seg på i denne delen av sin rapport. Det fremkommer også at det ikke er kun tradisjonelle revisjonsselskaper som kan gjennomføre og avlegge attestasjon for bærekraftsrapporter.</p>
---	--	--

Tabell 1 - Oppsummering av teori

Tabellen oppsummerer sentral forskning og litteratur som danner grunnlag for studiens forskningsspørsmål og tilnærming. Det presenteres flere forsøk på å gi økt innsikt i attestasjon av bærekraftsinformasjon og de mange ulike aspektene og problemstillingene ved prosessen. Vi ser at tilnærmet ingen har forsket på prosessen i seg selv, men benytter rapportene og attestasjonsuttalelsene som proxy for å utlede kvaliteten på attestasjonsoppdraget, av den grunn ønsket vi å se på selve prosessen og fylle et hull i forskningslitteraturen.

3. Metode

3.1 Forskningsdesign

Når en skal designe en forskningsstudie, må en først avklare hva som er målet med studien (Krumsvik, 2013. s. 19). Forskningsdesign er den generelle planen for hvordan en ønsker å gå frem for å besvare et forskningsspørsmål (Saunders et al., 2019). Forskningsspørsmålets natur, eksisterende kunnskap og tilgjengelige ressurser er alle faktorer som påvirker hvordan utredningen vil utformes.

3.1.1 Forskningstilnærming

Valg av forskningstilnærming er ifølge Smith et al. (2012, referert i Saunders et al., s. 157) viktig av tre grunner. For det første vil det gjøre deg i bedre stand til å ta en mer informert beslutning om forskningsdesignet ditt. Det vil også hjelpe deg å tenke på hvilke forskningsstrategier og metodologiske valg som vil fungere og ikke fungere for deg. Til slutt hevder Easterby-Smith et al. (2012) at kunnskap om de forskjellige forskningstradisjonene gjør deg i stand til å tilpasse forskningsdesignet for å imøtekomme begrensninger (referert i Saunders et al., s. 157). Forskningsprosjektet vil bli utformet for å enten teste en teori eller for å utvikle en teori (Saunders et al., 2019 s. 51). Hvilken forskningstilnærming man ønsker å ta avhenger således av hvilken tilnærming til teoriutviklingen studien vil ha. Det er vanlig å skille mellom en induktiv og deduktiv tilnærming, men man kan også benytte en abduktiv tilnærming som er en blanding av disse to (Saunders et al., 2019, s. 152). En deduktiv tilnærming innebærer at forskningsprosjektet er teoridrevet og man ønsker å innta en klar teoretisk posisjon som man vil teste gjennom innsamling av data. En induktiv tilnærming vil derimot innebære at forskningsprosjektet er datadrevet og man ønsker å utforme et emne og deretter utvikle en teoretisk forklaring når dataene samles inn og analyseres (Saunders et al., 2019 s. 51). En induktiv forskningsprosess starter med empiri for å bygge kunnskap og utvikle teori (Skilbrei, 2019, s. 53). Saunders et al. (2019, s. 156) hevder imidlertid at å utføre en ren studie med enten deduktiv- eller induktiv tilnærming er tilnærmet umulig, og at det i praksis alltid benyttes noen elementer av abduksjon.

For vårt forskningsprosjekt vil vi ta i bruk en induktiv tilnærming da vi ønsker å tilegne oss mer kunnskap om hvordan revisor innhenter og vurderer bevis ved attestasjon av klimagassinformasjon, et område hvor det finnes lite litteratur og tidligere forskning i Norge

(Fallan, 2020). En induktiv tilnærming vil la oss utvikle teoretiske forklaringer basert på våre funn og analyser av dem.

3.1.2 Formålet med forskningsdesignet

Formålet med forskningsdesignet kan deles inn i fire typer studier: utforskende, beskrivende, forklarende, evaluerende og kombinerte studier (Saunders et al., 2019, s. 186-188). Beskrivende design benyttes når formålet med studien er å få en nøyaktig profil av hendelser, personer eller situasjoner (Saunders et al., s. 187). Forklarende design er studier hvor formålet er å studere en situasjon eller et problem for å forklare sammenhengen mellom variablene, og evaluerende design er studier hvor formålet er å finne ut hvor godt noe fungerer (Saunders et al., s. 188).

Tatt i betraktning at det er lite eksisterende litteratur og forskning om temaet for vårt forskningsprosjekt, ser vi det hensiktsmessig å ha et utforskende design. Det er nyttig å ta i bruk et eksplorerende design når man ønsker å få innsikt om et nytt emne eller fenomen, som er tilfelle for vår oppgave. Rapportering av bærekraftsinformasjon øker raskt, og betydningen av og behovet for ekstern attestasjon vil trolig fortsette å øke i fremtiden. Som nevnt er det svært lite forskning på attestasjon som ser nærmere på prosessen bak en ferdig attestasjonsuttalelse, og vi ønsker derfor å utforske dette området nærmere. Et utforskende design er også et verdifullt middel til å stille åpne spørsmål for å oppdage hva som skjer og få innsikt om et tema av interesse (Saunders et al., 2019, s. 186). En fordel med designet er at den er fleksibel og tilpasningsdyktig til endringer (Saunders et al., 2019, s. 187), hvilket gir oss muligheten til å endre retning av studien dersom det oppstår overraskende funn i datainnsamlingen. Et utforskende design passer også godt sammen med den induktive tilnærmingen da studien tar sikte på å utvikle teori fra empiri, og et utforskende design vil tillate oss å gjøre det.

3.1.3 Forskningsmetode

En metode er måten man går fram på for å kunne løse et problem (Mehmetoglu, 2004, s. 9), Forskningsmetode deles ofte inn i kvantitativ og kvalitativ metode. Kvalitativ forskning kan defineres som “*en empirisk forskning der dataene ikke er i form av tall*”, mens kvantitativ forskning er en empirisk forskning der dataene er i form av tall (Punch, 1998, s. 4, referert i Mehmetoglu, 2004, s. 22). Kvantitativ metode er ofte benyttet sammen med en deduktiv

tilnærming hvor fokuset er på å samle inn data for å teste en bestemt teori eller teorier (Saunders et al., 2019). Kvalitativ metode forbindes ofte med en fortolkningsfilosofi og menneskelig erfaring (Denzin & Lincoln, 2018, som sitert i Saunders et al., 2019) og benyttes ofte sammen med en induktiv tilnærming til teoriutvikling hvor et fremvoksende forskningsdesign brukes for å bygge teori eller for å utvikle et rikere teoretisk perspektiv enn det som allerede finnes i litteraturen. Krumsvik (2014, s. 96) beskriver forskjellen på kvalitativ og kvantitativ metode som at kvantitativ metode kartlegger at noe skjer, mens kvalitativ metode avdekker hvorfor det skjer.

For vårt forskningsformål ser vi det mest hensiktsmessig å anvende kvalitativ metode ettersom vi ønsker å få en dypere forståelse av hva som foregår i den gitte settingen, området er lite forsket på og vi ønsker å studere individer i deres egen naturlige setting (Mehmetoglu, 2004, s. 21-22). Bruk av rik og informativ data som ikke fremkommer i form av tall vil også være mest hensiktsmessig når formålet med studien er å få økt forståelse og innsikt i hvordan attestasjonsprosessen foregår, og nærmere hvordan revisjonsbevis innhentes og dets kvalitet vurderes. Revisjon er en dynamisk prosess hvor ny informasjon i stor grad påvirker utformingen av videre revisjonshandlinger, hvilket vil være vanskelig å fange opp ved kvantitativ forskningsmetode (Sjøwall & Øiestad, 2017).

3.1.4 Forskningsstrategi

En forskningsstrategi er en handlingsplan for å nå et mål (Saunders et al., 2019 s. 189). For kvalitativ metode er det vanlig å ta i bruk følgende forskningsstrategier; casestudie, etnografi, grunnfestet teori og aksjonsforskning. Etnografi benyttes til å studere kulturen eller den sosiale verdenen til bestemte grupper av mennesker (Saunders et al., 2019 s. 199), og vil således ikke passe for vårt forskningsprosjekt. Grunnfestet teori og aksjonsforskning benyttes for å henholdsvis utvikle teoretiske forklaringer på sosiale interaksjoner og prosesser i et bredt spekter av sammenhenger, og utvikle løsninger på reelle organisatoriske problemer (Saunders et al., 2019 s. 202-205). Disse strategiene vil således ikke være hensiktsmessig for vår studie.

I vårt forskningsprosjekt gjennomføres det en studie med flere selskap hvor formålet er å utforske attestasjonsprosessen for klimagassinformasjon. Vi vil benytte en casestudie tilnærming for innsamling av data for denne studien da det vil gi oss en “dyptgående undersøkelse av et emne eller fenomen innenfor dets virkelige omgivelser” (Saunders et al.,

2019 s. 196). En slik strategi vil også kunne generere innsikt fra intensiv og dyptgående forskning på studiet av et fenomen i dets virkelige kontekst, hvilket fører til rike, empiriske beskrivelser og utvikling av teori (Dubois og Gadde 2002; Eisenhardt 1989; Eisenhardt og Graebner 2007; Ridder et al. 2014; Yin 2018, referert i Saunders et al., 2019 s. 197).

Casene (selskapene) vil være sekundært i vår studie og fokuset vil ligge på fenomenet, attestasjonsprosessen, i de utvalgte caseselskapene. Vi vil altså ikke gå i dybden på selskapene. Selskapene kan anses som egne “mini caser” hvor intervjuobjektene vil være knyttet til spesifikke selskap (“case”). Det er derfor nærliggende å omtale studien som en intervjustudie. Vi vil derimot tidvis benytte begrepet “casestudie” videre i metodekapittelet hvor det er passende i forbindelse med teori og fagstoff. Dette grunnet manglende tilgjengelig litteratur spesifikt knyttet til intervjustudier.

3.1.5 Tidshorisont

En viktig del av utformingen av en forskningsstudie er valg av tidshorisont (Saunders et al., 2019, s. 212), og vil avhenge av forskningsspørsmålet og tidsbegrensninger for studien. Saunders et al. (2019, s. 212) skiller mellom tverrsnittstudie og longitudinell studie. En tverrsnittstudie er en studie som involverer et bestemt fenomen på et bestemt tidspunkt, mens en longitudinell studie brukes for å studere endring og utvikling over tid. Grunnet tidsbegrensninger ser vi det naturlig å utføre en tverrsnittstudie. Vi ønsker også å se nærmere på hvordan attestasjonspraksisen for klimagassinformasjon er per i dag og derfor vil en tverrsnittstudie som studerer et øyeblikksbilde på et spesifikt tidspunkt være mest passende for vår studie (Saunders et al., 2019, s. 212).

3.2 Innsamling av data

Primærdataene våre er samlet inn fra intervjuer, og sekundærdataene våre består av attestasjonsuttalelser på bærekraftsrapporter publisert av selskaper på OSEBX. Forskningsdata kan klassifiseres som primærdata, samlet inn for formålet med den faktiske studien, eller sekundærdata, som opprinnelig ble samlet inn for et annet formål (Saunders et al., 2019, s. 338). I avsnitt 3.2.1 vil vi utdype vårt valg av primærdata og hvordan disse ble samlet inn. Som en måte å få innsikt i revisors arbeid i en attestasjon av en bærekraftsrapport ble attestasjonsuttalelser benyttet som grunnlag. Bruken av sekundærdata, supplerende kvalitative data, blir beskrevet i avsnitt 3.2.2.

3.2.1 Primærdata: Semistrukturerte intervjuer

Hovedkilden til kvalitative primærdata for denne studien er intervjuer med representanter fra fire av de fem store revisjonsselskapene i Norge. Ifølge Saunders et al. (2019, s. 179) er intervjuer en naturlig datakilde for kvalitativt forskningsdesign. Intervju kan spesielt hjelpe ved å foreslå forklaringer (for eksempel ved “hvordan” og “hvorfor”) til sentrale hendelser, samt innsikt som reflekterer deltakernes relativistiske perspektiver. Casestudieintervjuer vil typisk ligne på en veiledet samtale i stedet for strukturerte spørsmål. Selv om man følger en konsekvent intervjuguide, vil den faktiske mengden spørsmål i et typisk casestudieintervju sannsynligvis være flytende snarere enn rigid. Basert på en samtale vil intervjuobjektet kunne bruke sine egne ord når hen forklarer ting, hvilket er forenlig med formålet å forstå eller beskrive noe (Christoffersen et al., 2021).

Vi har derfor valgt å benytte oss av semistrukturerte intervjuer som datainnsamling for å besvare valgt forskningsspørsmål, dette for at informantene skal ha mulighet til å tilføre opplysninger utover våre spørsmål (Saunders et al., 2019). Intervjuet har som formål å innhente kvalitativ kunnskap og omtales ofte som “kvalitative forskningsintervjuer” (Saunders et al., 2019, s. 437). Temaet vårt er avhengig av drøfting rundt valg, forklaring av prosesser og at informanten forteller om sine opplevelser og erfaringer. Dette er kunnskap man ellers ikke ville ha fått gjennom for eksempel et spørreskjema. Dette har sammenheng med at vi har en utforskende studie hvor det er utviklet litt kunnskap, hensikten vår vil være å utforske problemstillingen og vi må derfor være forberedt på at intervjuet kan ta en annen vending enn først antatt. Saunders et al. (2019, s. 155, 179 og 186) argumenterer for hensiktsmessigheten av det semistrukturerte intervjuet for en induktiv og utforskende studie, da den gjør forskerne i stand til å belyse forskningsspørsmålet fra et ulike perspektiv og utvikle et teoretisk bidrag.

I motsetning til den ustrukturerte metoden, som ikke har noen forhåndsbestemte spørsmål eller temaer, vil en intervjuguide bli brukt som utgangspunkt for de semistrukturerte intervjuene. Intervjuguiden er gitt i vedlegg 1. Intervjuguiden er delt inn i ulike tema knyttet til problemformulering og forskningsspørsmålene. De tematiske kategoriene vil sikre innsamlingen av de nødvendige dataene for å muliggjøre diskusjon og for å trekke konklusjoner på forskningsspørsmålene (Qu & Dumay, 2011). Spørsmålene i intervjuguiden vil derfor være åpne og det blir benyttet en del spørreord som hva, hvordan og hvorfor for å oppmuntre til omfattende svar (Saunders et al., 2019, s. 459). Ifølge Qu og Dumay (2011) skal ledende

spørsmål unngås, og vi forsøkte derfor å stille så åpne spørsmål som mulig. Intervjuguiden vi har opparbeidet er altså et utgangspunkt for det semistrukturerte intervjuet basert på konkrete tema og spørsmål, men det er også mulighet for å følge opp ikke nedskrevne momenter, hvilket kjennetegner et semistrukturert intervju. Det er altså ikke et spørreskjema. Det semistrukturerte forskningsintervjuet baserer seg på behovet for å følge opp generelle spørsmål med konkrete spørsmål, til å følge opp ikke forutsette tråder fra informanten og til å spørsmål som ikke er formulert på forhånd dersom det oppstår behov for det (Krumsvik, 2014, side 125). På lik linje vil vi også ha muligheten til å utelate et tema eller spørsmål i et bestemt intervju, gitt konteksten eller annet man møter på (Saunders et al., 2019, s. 437). I vårt tilfelle kan det for eksempel tenkes at spørsmål som skal stilles senere blir besvart under andre temaer eller spørsmål tidligere enn intendert. Denne fleksibiliteten er et viktig moment for å få god flyt på intervjusamtalen.

Intervjuene gjennomføres som individuelle intervjuer med hvert selskap. Vi benytter intervjuene som en kilde til kunnskap om vurderinger, valg og gjennomføring av en prosess fra informantens ståsted. For å oppnå nettopp dette er det ifølge Skilbrei (2019) både en faglig og en forskningsetisk grunn til å gjennomføre individuelle intervjuer. Dersom man gjennomfører intervju med en person av gangen, vil de individuelle fortellingene og fortolkningene komme tydeligere frem sammenlignet med et intervju med flere intervjuobjekter til stede. Intervjuobjektene våre er selskap som tilbyr samme tjenester på samme marked og er derfor uten tvil konkurrenter. Revisorer er underlagt taushetsplikt og temaet for vår forskning kan påstås å være sensitiv og i et gruppeintervju kan det tenkes at intervjuobjektene våre holdt tilbake i frykt for å avsløre informasjon de ikke ønsker konkurrentene skal få tilgang til. Derfor vil vi kunne ivareta informantene bedre og sikre deres anonymitet i et individuelt intervju sammenlignet med et gruppeintervju.

Qu og Dumay (2011) forklarer viktigheten av å etablere en forbindelse med intervjuobjektene i det de kaller “introduksjons- og småpratfasen” som skjer før selve hoved intervjuet. Hensikten er å bygge tillit og informere intervjuobjektene om hensikten med intervjuet for å få dem til å snakke fritt. De anbefaler at forskerne er åpne og sier noe om seg selv i stedet for å være kjølig, reservert og profesjonell. Vi startet derfor intervjuet med å introdusere oss selv, hensikten med utredningen og vår interesse for tema før vi spurte om de hadde spørsmål til oss. Før vi begynte å stille generelle spørsmål om dem og selskapet. Ifølge Qu og Dumay (2011) skal ledende

spørsmål unngås, og vi forsøkte derfor å stille så åpne spørsmål som mulig. Qu og Dumay (2011) påpeker også at intervjueren ikke skal utelate temaer introdusert av intervjuobjektet og dette var derfor et fokusområde for oss under intervjuene. Vi ønsket å stille spørsmål rundt mange forskeres kritikk av revisors påståtte manglende vitenskapelige kunnskap rundt bærekraftsinformasjon. Dette synes vi var et vanskelig tema å ta opp da det kan bli tolket som kritikk, hvilket kan oppleves fornærmende for intervjuobjektet. Vi brukte derfor mye tid på å formulere spørsmålene på forhånd for å sikre at formuleringene ble nøytrale og ikke ville oppfattes fornærmende for intervjuobjektene.

Basert på lokasjonen til intervjuobjektene og enkeltes ønsker ble intervjuene gjennomført via Microsoft Teams og Google Meet. Jenner og Myers (2019) konkluderer med at prosedyren for digitale intervju ikke svekker kvaliteten sammenlignet med fysiske intervjuer. Dette baserer seg på at digitale intervjuer beholder fordelene fra fysiske intervjuer som deling av personlige og potensielt "politisk ukorrekte" svar, effektiviteten til metoden og varigheten og gjennomføringen av intervjuene. På bakgrunn av dette konkluderte vi med at bruk av digitale plattformer var en tilfredsstillende løsning for vår studie.

Lydopptak, forskningsnotater og det å være to forskere var gunstig for intervjuprosessen. Lydopptak gir en mer nøyaktig gjengivelse av ethvert intervju enn å ta egne notater (Yin, 2018, p. 119). Ved å benytte dette fikk vi mulighet til å være mer til stede i intervjuet, lytte til informantene, stille oppfølgingsspørsmål og bli mer oppmerksom på ikke-verbale signaler. Det ga oss også muligheten til å transkribere intervjuene i etterkant, og dermed gjøre analyseprosessen enklere. Rabionet (2011) har skrevet en artikkel om hvordan designe og gjennomføre semistrukturerte intervjuer hvor hun konkluderer med at opptak av lyd er den foretrukne notatmetoden i et slikt intervju. Det er videre ifølge henne avgjørende å sikre god lyd kvalitet med gode opptaksverktøy for å sikre nøyaktig transkripsjon. Vi sørget for tillatelse for å ta opp lyd ved hjelp av et samtykkeskjema (vedlegg 2) som ble sendt til intervjuobjektet i forkant av intervjuet.

3.2.1.1 Presentasjon av caseselskap

For å besvare forskningsspørsmålet har vi henvendt oss til PwC, EY, Deloitte, KPMG og BDO som caseselskap. Disse selskapene utgjør "De fem store" innen revisjon- og rådgivning i Norge. På oversikten over attestasjon av bærekraftsrapportering på OSEBX i regnskapsåret

2021 mottatt av Revisorforeningen oppdaget vi at av de 27 attesterte bærekraftsrapportene var 25 attestert av en av disse selskapene. De resterende rapportene var attestert av et revisjonsselskap fra Færøyene og sertifiseringsselskapet DNV GL. Funn i en rekke studier tyder på at attestasjon i hovedsak skjer hos store foretak (Branco, Delgado, Gomes & Eugénio, 2014; Peters & Romi, 2015; Salterbaxter-Context, 2005; Simnett, Vanstraelen & Chua, 2009, referert i Fallan & Granrud, 2020), og Thornam (2019) indikerer samme situasjon i Norge. Ifølge Fallan og Granrud (2020) tilsier mange forhold at det trolig er få selskaper under topp 100 største som kjøper attestasjon. Dette indikerer at det per dags dato i hovedsak er “De fem store” som utfører attestasjonsoppdrag av denne typen, og basert på anser vi dem som aktuelle caseselskap. Vi har etter kommunikasjon med intervjuobjektene slått fast at de har erfaring med å attestere klimagassinformasjon og vil derfor være i stand til å bidra til å besvare vårt forskningsspørsmål.

3.2.1.2 Utvalg

Hovedkilden til vår kvalitative primærdata for denne studien er fem individuelle intervjuer med representanter fra fem ulike selskaper. Selskapene stiller med en til to representanter med ulik erfaring og bakgrunn. Det var kun ett av intervjuobjektene som ikke hadde erfaring fra finansiell revisjon. Vi har benyttet oss av såkalt formålssampling (purposive sampling). Med formålssampling bruker man egen dømmekraft til å velge caser som gjør at vi kan besvare forskningsspørsmålene våre og nå våre mål (Saunders et al., 2019, s. 321). Av denne grunn er det også kjent som dømmende prøvetaking. Basert på vår valgte prøvetakingsmetode sendte vi forespørsel til De fem store. Når man velger et utvalg på denne måten, er det viktig å nøye tenke gjennom virkningen av beslutningen om å inkludere eller ekskludere caser i forskningen. Formålssampling brukes ifølge Saunders et al. (2019, s. 211) ofte når man arbeider med svært små utvalg, for eksempel når man ønsker å velge caser som er spesielt informativ. Christoffersen et al. (2021) mener det er viktigere å skaffe et relevant utvalg av informanter enn å skaffe mange. Etter vår kunnskap er det som nevnt ikke særlig enn selskaper enn De fem store i Norge som per dags dato driver med attestasjon av bærekraftsinformasjon, og vi anser derfor vårt utvalg som relevant og spesielt informativ. Vi sendte forespørsel til De fem store, hvorav alle ønsket å stille til intervju med en til to representanter. Vi oppfatter derfor ikke at vi har ekskludert relevante caser i vår studie.

Formålmessige utvalg kan ikke anses å være statistisk representative for målpopulasjonen (Saunders et al., 2019, s. 321). Logikken man baserer sin strategi for å velge ut case for et formålsutvalg bør være avhengig av forskningsspørsmål og mål. Patton (2015) understreker dette poenget ved å kontrastere behovet for å velge informasjonsrike tilfeller ved formålssampling med behovet for å være statistisk representativ i et sannsynlighetsutvalg (referert i Saunders et al., 2019, s. 321). Samlet sett innebærer dette en homogenprøvetaking. Dette er en målrettet prøvetakingsteknikk som innebærer at man fokuserer på et utvalg hvor enheter (for eksempel personer) deler de samme eller svært like egenskaper eller trekk, for eksempel en et bestemt yrke eller nivå i en organisasjons hierarki. Dette gjør at de kan utforskes i større dybde og mindre forskjeller blir mer tydelige (Saunders et al., 2019 s. 321-322). Ifølge Patton (2015, referert i Saunders et al., 2019) kan et lite heterogent utvalg være en styrke ettersom mønstrene som avsløres sannsynligvis vil representere nøkkeltemaer.

Tabell 2 viser en oversikt over deltakerne og stillingen deres. Videre inkluderer tabellen dato for intervju, lengden på intervjuet og illustrerer hvordan deltakerne og selskapet vil bli referert til i studien.

Intervju	Dato	Lengde (min)	Deltaker	Selskap	Stilling
1	12.04.2023	56:04	A	A	Partner
2	14.04.2023	50:05	B1	B	Senior associate
			B2		Senior associate
3	19.04.2023	52:23	C1	C	Senior manager
			C2		Manager
4	20.04.2023	49:24	D	D	Senior manager
5	21.04.2023	01:02:27	E1	E	Partner
			E2		Senior manager

Tabell 2 - Intervjuoversikt

3.2.2 Sekundærdata: Attestasjonsuttalelser

Dokumenter som sekundærdata brukes ofte i forskningsprosjekt som også samler inn primærdata (Saunders et al., 2019, s. 348). Dokumentene som ble analysert var attestasjonsuttalelser om diverse bærekraftsrapporter fra selskaper på OSEBX fra 2021. Disse ligger tilgjengelig på nett for alle, som oftest på hjemmesiden til selskapet. Vi var så heldig å få en oversikt over selskaper som har publisert bærekraftsrapporter og fått dem attestert med tilhørende direktelinker til rapportene av Revisorforeningen. Attestasjonsuttalelsene var nyttig for å få en dypere forståelse av revisors rolle og arbeid ved attestasjon av bærekraftsrapporter.

3.3 Analyse av data

Teknikken som er valgt for å analysere de innsamlede dataene er tematisk analyse. Saunders et al. (s. 651) hevder at denne teknikken kan brukes i alle forskningstilnæringer, da det er en generell tilnærming som både er systematisk og fleksibel, samt enkel å bruke sammenlignet med andre teknikker. Det vesentlige formålet med denne tilnærmingen er å lete etter temaer eller mønstre som forekommer på tvers av datasett (Saunders et al., 2019, s. 651). I vårt tilfelle en serie med intervjuer.

Med hensyn til den induktive tilnærmingen til denne studien, er tematisk analyse fordelaktig ettersom temaene er avledet fra dataene i stedet for teori. Dette gir mulighet for retningsendring underveis i forskningen og mulighet til å bygge konseptuelle rammer basert på dataene (Saunders et al., 2019, s. 652).

Fremgangsmåten som brukes ved tematisk analyse involverer fire elementer. Bli kjent med dataene; koding av dataene; lete etter temaer og gjenkjenne relasjoner; avgrensning av temaer og tekstforlag (Saunders et al., 2019, s. 652). Vi ble kjent med dataene gjennom transkripsjon av de verbale dataene fra intervjuene. For intervjuene som foregikk over Teams benyttet vi oss av transkriberingsfunksjonen som transkriberte intervjuene fortløpende for oss. For å være sikker på at vi fikk med oss all informasjonen gjennom transkriberingen lyttet vi i etterkant til lydopptakene mens vi gikk gjennom transkriberingen og rettet opp i eventuelle mangler eller feil. Under to av de fem intervjuene hadde vi ikke mulighet til automatisk transkripsjon, og gjorde derfor arbeidet manuelt. Hvert intervju ble transkribert så snart som mulig etter det var fullført for å sikre at det var friskt i minne og for å unngå opphopning av transkripsjonsarbeid (Saunders et al., 2019, s. 645). Vi utarbeidet også samtidig sammendrag og egne notater som

hjalp analysen. Uten kjennskap til dataene vil man ikke være i stand til å delta i de analytiske prosedyrene som følger. Produsering av transkripsjoner og datafamiliarisering er derfor viktige elementer i å analysere data (Saunders et al., 2019, s. 652).

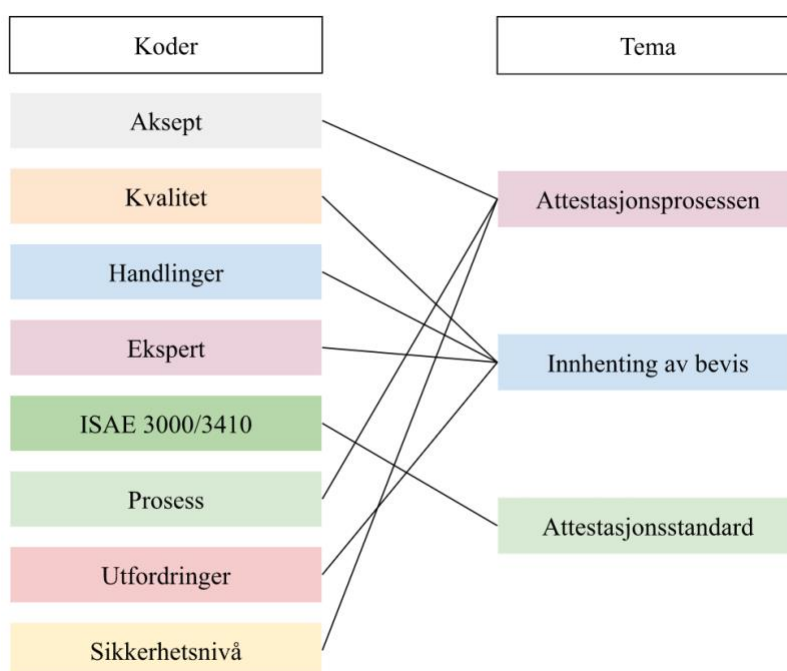
Videre skal man kode dataene. I dette trinnet transformeres de transkriberte intervjuene til en håndterlig form for data for videre analyse (Saunders et al., 2019, s. 656). Koding brukes til å kategorisere data med lignende betydning (Saunders et al., 2019, s. 653). En kode refererer til et ord eller en kort frase (Saunders et al., 2019, s. 653). En enhet med data kan for eksempel være et antall ord, en setning, flere setninger eller et helt avsnitt. Den nøyaktige størrelsen på en dataenhet vil bli bestemt av dens betydning. Vi merket derfor dataenhetene i transkripsjonen med en kode som oppsummerte utdragets betydning. Noen enheter med data kunne overlappe hverandre og noen ble kodet med mer enn en kode. Det er ofte viktig å forstå konteksten til dataene man analyserer. Der det er viktig å inkludere noe kontekstuell bakgrunn når man kode større enheter med data som hele paragrafer (Saunders et al., 2019, s. 655), hvilket vi opplevde som nødvendig ved samtlige anledninger. Etter den induktive tilnærmingen kodet vi alle dataene på en detaljert måte da alle data er potensielt interessante, men forskningsspørsmålene bidro til å begrense fokuset (Saunders et al., 2019, s. 653). Begrepene som ble brukt for kodene ble avledet fra dataene, med nye koder som ble utviklet når det var nødvendig. Dessuten beholdt vi alle innledende koder da deres betydning kan være av relevans på et senere tidspunkt (Saunders et al., 2019, s. 655). Den kontinuerlige utviklingen av nye koder krevde en omkoding etter at første runde med koding var ferdig (Saunders et al., 2019, s. 655).

Det tredje trinnet er å lete etter temaer og gjenkjenne relasjoner. Dette steget av analysen inkluderer å lete etter mønster og relasjoner i en lang liste av koder for å lage en kortere liste av temaer som er relatert til våre forskningsspørsmål (Saunders et al., s. 657). Et tema er en bred kategori som samler flere koder som virker relatert til hverandre og indikerer en idé som er viktig for vårt forskningsspørsmål. Å lete etter temaer er en del av den overordnede prosessen med å kondensere rådata, først ved å kode dem og deretter gruppere disse kodede dataene i analytiske kategorier (Saunders et al., s. 657). I praksis leter man etter temaer, mønstre og relasjoner i dataene parallelt med når man samler inn og koder dem. Som nevnt utarbeidet vi også sammendrag og egne notater hvor vi delte inn informasjonen etter valgte temaer. Dette hjalp oss med å få oversikt over ideene våre om mulige temaer, mønstre og relasjoner i dataene.

Søket etter temaer starter for fullt når man har kodet alt datasettet (Saunders et al., 2019, s. 657).

Siste steg i tematisk analyse er å avgrense temaer og testforslag. Å avgrense temaer og relasjoner mellom dem er en viktig del av den analytiske prosessen hvor man ønsker å opparbeide et godt strukturert datasett ved å evaluere, lese om og omorganisere kodene basert på temaene (Saunders et al., 2019, s. 658). I dette trinnet kan temaene kombineres eller splittes, og noen relasjoner kan vurderes på nytt (Saunders et al., 2019, s. 658). Dette var absolutt en utviklingsprosess, ettersom vi leste og omorganiserte dataene våre flere ganger.

I figur 7 vises et utdrag av kodene vi utarbeidet gjennom analysen og hvilke temaer vi tilordnet kodene til.



Figur 7 - Utdrag av koder inndelt etter tema

3.5 Kvalitet i forskningen

For å sikre kvalitet i metodiske valg i en forskningsstudie må den evalueres. For kvalitative studier hevder Pratt et al. (2019) at kvalitet i form av reliabilitet og validitet ikke kan evalueres på samme måte som for kvantitative studier. Tradisjonelt har det vært fokus på å vise at studien kan oppnå lignende resultater når forskningen testes eller dersom man gjennomfører studien flere ganger (Saunders et al., 2019, s. 213). Hvorvidt de samme utsagnene kan reproduseres

perfekt av en annen forsker har ingen direkte verdi for en induktiv og kvalitativ casestudie der kvaliteten er basert på studiens unike styrker og innsikt (Pratt et al., 2019). Evalueringen av kvalitativ forskning bør i stedet baseres på sannheten i studien, og muligheten til å forsvare forfatterens påstander basert på de innsamlede dataene (Pratt et al., 2019). Ifølge Saunders et al. (2019, s. 447) er det fem problemstillinger som kan påvirke datakvaliteten ved semistrukturerte intervjuer. Ifølge Yin (2018, s. 42) er det fire tester som kan gjennomføres når man evaluerer en casestudie. Disse er begrepsvaliditet, intern validitet, ekstern validitet og reliabilitet. Intern validitet er mindre relevant ved evaluering av en eksplorativ studie (Yin, 2018, s. 42) og vil derfor ikke diskuteres videre.

3.8.1 Begrepsvaliditet

Ifølge Yin (2018, s. 42) handler begrepsvaliditet om å korrekt operasjonalisere begrepene som studeres. Yin (2018, s. 43) anbefaler å bruke flere beviskilder og få deltakerne til å gjennomgå et utkast til oppgaven, såkalt deltaker validering. Disse flere kildene inkluderer intervjuer med deltakelse fra ulike selskap og fra ulike autoritetsnivåer med ulik erfaring. I tillegg brukte vi attestasjonsuttalelser som sekundærdata. Vi føler derfor vi har et tilstrekkelig utvalg av beviskilder. Se også diskusjon angående utvalg under 3.2.1.2 Utvalg. For å oppfylle det andre trinnet sendte vi deltakerne sitatene deres vi ønsket å bruke, og hele det første utkastet. Underveis i intervjuene oppfordret vi deltakerne til å korrigere oss dersom terminologi ble benyttet feil, misforstått eller spørsmålene var vanskelig å forstå. Dette hjalp oss med å operasjonalisere de teoretiske konseptene til klare og tydelige spørsmål for deltakerne.

Begrepsvaliditet handler om å tilse at man faktisk undersøker det man har til hensikt å undersøke. I kvalitativ forskning kan det være utfordrende å operasjonalisere begrepene i de ulike spørsmålene (Saunders et al., 2019, s. 215). Derfor er det viktig at begreper i intervjuguiden er godt definert og forklart, slik at intervjuobjektene har samme forståelse som oss om de begreper vi bruker. Alle intervjuobjektene har erfaring innenfor revisjon og vi opplevde aldri at begreper var uklart. Underveis i intervjuene oppfordret vi deltakerne til å korrigere oss dersom terminologi ble benyttet feil, misforstått eller spørsmålene var vanskelig å forstå. Dette hjalp oss med å operasjonalisere de teoretiske konseptene til klare og tydelige spørsmål for deltakerne. Ved å få intervjuobjektene til å lese gjennom deres bidrag og

godkjenne sitater og tolkninger, kvalitetsikres benyttet data og det sikres en felles forståelse og tolkning av alle begrep.

3.8.3 Ekstern validitet

Skilbrei (2019, s. 88) sier ekstern validitet handler om hvorvidt kunnskapen som skapes i studien er gyldig i andre sammenhenger. Hun påpeker videre at det ikke er all empirisk forskning som har som mål å bidra med kunnskap som er overførbar i en slik forstand, og det finnes derfor kritikk mot å bruke begreper som "validitet", "reliabilitet" og "generalisering" i kvalitativ forskning. Ekstern validitet ser på hvor generaliserbare funnene fra studien er til andre relevante kontekster (Saunders et al., 2019, s. 803). Ifølge Skilbrei (2019, s. 88) vil de fleste være enig i at generaliserbarheten, slik man snakker om kvantitativ forskning, ikke er relevant for kvalitativ forskning. Saunders (2019, s. 216) støtter dette og påpeker at det er blitt stilt spørsmål ved tilpasningen av ekstern validitet til kvalitativ forskning fordi små utvalg begrenser generaliserbarheten til slike studier. Kvalitative forskere har imidlertid pekt på andre former for generaliserbarhet som viser kvaliteten og verdien av kvalitativ forskning. Lincoln og Guba (1985) formulerte "overførbarhet" for ekstern validitet. Saunders (2019, s. 217) sier at ved å gi en fullstendig beskrivelse av forskningsspørsmålene, design, kontekst, funn og tolkninger, gir forskerne leseren mulighet til å bedømme om studien kan overføres til en annen setting hvor leseren er interessert i å forske. En detaljert beskrivelse av vår metodikk og analyseprosess brukes derfor for å oppnå dette.

3.8.4 Reliabilitet

Yin (2018, s. 83) forklarer at reliabilitet er sikret når en studie kan gjentas med samme resultater. Saunders (2019, s. 815) utdyper ved å forklare hvordan man oppnår dette, eksempelvis gjennom åpenhet i hvordan det ble gitt mening fra rådataene. Derfor vil studien blant annet gi intervjustatene som representerer rådataene til studien sammen med vår tolkning av sitatene. De rensede versjonene av sitatene har vært godkjent av deltakerne gjennom et sammendrag av deres sitater og hele utkastet. Denne måten å illustrere bevisskjeden på gir nødvendig åpenhet, og sikrer derfor reliabilitet til en viss grad. Til tross for alle anstrengelser for å sikre reliabilitet er det vanskelig å gjenskape en kvalitativ intervjustudie. I tillegg er området bærekraftsattestasjon i stadig utvikling. Lincoln og Guba (1985) hevder at i stedet for å se på reliabilitet i kvalitative studier, bør man se på "dependability", oversatt til pålitelighet. Pålitelighet er sikret ved å anerkjenne faktorer som ustabilitet og potensielle endringer (Lincoln

& Guba, 1985, s. 317). Lincoln og Guba (1985, s. 305) fremhever konkrete verktøy som triangulering. Triangulering handler om å benytte seg av flere ulike datakilder, metoder og forskere for analyse av data (Saunders et al., 2019, s. 218). I tillegg ved å gi en grundig redegjørelse av våre metodiske valg og analytiske prosesser, har vi gitt fremtidige forskere mulighet til å teste påliteligheten av denne studien.

Reliabiliteten kan svekkes ved at dataene påvirkes av ulike skjevheter (bias) eller feil.

Trusler som deltakerfeil, deltakerskjevhet, forskerfeil og forskerskjevhet kan gjøre det vanskeligere å sikre reliabilitet.

Deltakerfeil innebærer enhver faktor som ugunstig endrer en deltaker/respondent sin opptreden eller ytelse (Saunders et al., 2019, s. 214). Dette kan eksempelvis oppstå dersom intervjuet er satt til et tidspunkt på dagen der deltakerne har begrenset med tid og derfor svarer ukorrekt eller lite gjennomtenkt (Saunders et al., 2019, s. 214). Denne tiden av året er kjent for å være travel for revisorer, og alle intervjuer ble derfor satt etter påsken for at intervjuobjektene skulle ha tilstrekkelig tid. Vi satte også av mer tid enn nødvendig for å sørge for at det ikke ble hastverk under intervjuene. I tillegg var vi fleksible og deltakerne fikk selv velge dato og klokkeslett innenfor en ramme på to uker for gjennomføring.

Deltaker skjevhet innebærer enhver faktor som skaper falsk respons (Saunders et al., 2019, s. 214). Dersom deltakerne for eksempel har lav tillit til intervjuene eller prosjektet kan man risikere at de svarer lite utfyllende eller politisk korrekt på spørsmålene, eller at vedkommende ikke har mulighet til å snakke i dybden om visse sensitive temaer (Saunders et al., 2019, s. 447-448). Dette kan medføre mangler og svakheter i analysen da ikke hele bildet kommer frem, hvilket igjen kan gå utover studiens reliabilitet. Det var derfor viktig for oss å innledende informere om formålet med oppgaven og hvilke opplysninger om dem og selskapet som vil deles i oppgaven, og sikre deres anonymitet i tillegg til samtykkeerklæringen. Vi oppfatter anonymitet som særs viktig i denne oppgaven da selskapene delvis skal sammenlignes med sine konkurrenter, når vi sørger for at respondentene er innforståtte med at de ikke skal kunne identifiseres vil de trolig være mer bekvem med å svare åpent og ærlig under intervjuene slik at vi sikrer pålitelige svar til analysen, hvilket er en fordel for oppgavens reliabilitet. Revisor er omfattet taushetsplikt og vi sørget derfor for å ikke stille spørsmål som kunne medføre at de følte seg ukomfortabel eller presset til å utfordre denne. Deltaker skjevhet kan også oppstå

dersom deltakerne intervjues i omgivelser der de føler seg utilpass eller ikke føler de kan svare ærlig (Saunders et al., 2019, s. 214). Dette kan for eksempel innebære å gjennomføre intervju i et åpent rom, hvilket kan føre til at deltakerne gir falske positive svar der de frykter at de blir overhørt. Vi benyttet som nevnt digitale intervjuer, hvilket vi opplever kan være en fordel her. Da det er nærliggende å anta at intervjuobjektet er et sted de føler seg komfortable, de kan selv sørge for at ingen overhører intervjuet og det gjennomføres generelt mer på deres premisser.

Forskerfeil omhandler enhver faktor som endrer forskernes tolkning (Saunders et al., 2019, s. 214). Dette kan innebære at en forsker kan være sliten eller ikke tilstrekkelig forberedt og misforstå subtile aspekter i intervjusituasjonen. Her er det en fordel å være to forskere slik vi er. I tillegg ferdigstilte vi kapittel 2 og gjorde oss godt kjent med attestasjonsuttalelsene nevnt under 3.2.2 Sekundærdata i forkant slik at vi følte vi var tilstrekkelig forberedt til intervjuet.

Forsker skjevhet er enhver faktor som kan skape skjevhet i hvordan forskeren samler inn respondentenes svar (Saunders et al., 2019, s. 214). For eksempel kan en forskers subjektive oppfatning eller disposisjon skape en urettferdig og unøyaktig innsamling og tolkning. For å unngå dette stilte vi åpne spørsmål for å få mest mulig informasjon fra deltakerne. Her igjen anses det som en styrke at vi er to forskere. I tillegg til at vi transkriberer, noterer og skriver sammendrag av intervjuene i ettertid. Da vil faren for feiltolkning bli mindre. Utarbeidelsen av intervjuguiden vil også bidra til å øke reliabiliteten ved at forskeren har konkrete spørsmål å forholde seg til og styre seg etter. Forsker skjevhet kan også oppstå dersom forskerne er uoppmerksomme og dermed misforstår hva intervjuobjektene mener (Saunders et al., 2019, s. 214). Det var derfor viktig for oss å ha muligheten til å kontakte dem i ettertid dersom vi opplevde noe uklart. I tillegg lot vi som nevnt intervjuobjektene lese sitater og det første utkastet for å godkjenne innholdet.

3.6 Ethiske aspekter

Skilbrei (2019, s. 25) påpeker at forskningsetikken skal inngå i alle ledd i forskningsprosessen og det har derfor vært gjennomgående viktig for oss å reflektere over egen praksis underveis i prosjektet. Saunders et al. (2019, s. 252) definerer forskningsetikk som valg og atferd i forskning som passer for sin kontekst, med særlig hensyn til forskningsobjektet og andre personer som kan bli påvirket av forskningen. I denne sammenheng presenterer Saunders et al.

(2019, s. 257-259) et sett med etiske prinsipper som må opprettholdes i all forskning. Vår studie tar utgangspunkt i de oppgitte prinsippene, og vi vil videre gjennomgå de mest sentrale.

Et nøkkelpriussipp som underbygger flere av de andre prinsippene er personvernet til de som deltar. Prinsippene respekt for andre, unngåelse av skade, informert samtykke, sikring av konfidensialitet og opprettholdelse av anonymitet, ansvarlighet i analysen av data og rapportering av funn, og samsvar i håndtering av data er alle knyttet til eller motivert av prinsippet om å sikre personvernet til de som deltar (Saunders et al., 2019, s. 258). Dette prinsippet var derfor veldig viktig for oss gjennom hele prosessen, og vi vil videre gjennomgå tiltak som ble iverksatt for å sikre etterlevelse.

Prinsippet frivillig og informert samtykke, som kan trekkes tilbake når som helst, gis i skriftlig form fra alle deltakere (Saunders et al., 2019, s. 258). Forskere bør sørge for at deltakelsen ikke tvinger, og at deltakerne har kunnskap om tiltenkte resultater, intervjuprosessen og forskernes rolle (Qu & Dumay, 2011). Saunders et al. (2019, s. 465) nevner også at det er avgjørende å respektere tiden som er investert av organisasjonen slik at alle ansatte kan bestemme om de er villige til å bruke tiden som trengs til prosjektet. Til å overholde dette prinsippet ble samtykkeerklæringen i vedlegg 2 sendt til alle deltakerne, inkludert informasjon om prosjektet og annen praktisk informasjon. I kommunikasjon før og underveis i intervjuet ble formålet og forventet tidsbruk tydelig formulert, i tillegg til å gi deltakerne mulighet til å stille spørsmål angående prosjektet dersom de hadde det. Den frivillige deltakelsen og retten til å trekke tilbake er tydelig presentert i samtykkeerklæringen, sammen med kontaktinformasjon til forskere og veiledere. En signert samtykkeerklæring fra deltakerne ble samlet inn før hvert intervju.

Videre er anonymitet til deltakere et viktig etisk prinsipp (Saunders et al., 2019, s. 258). Ifølge Qu og Dumay (2011) er behovet for konfidensialitet spesielt viktig når man intervjuer ansatte om arbeidslivet deres. Anonymitet til deltakerne vil derfor bli sikret gjennom anonymiserte navn, hvert intervjuobjekt vil bli referert til med en spesifikk bokstav som viser til hvilket selskap de representerer og et eget tall hvor det er to respondenter fra samme selskap, se 3.2.1.2 Utvalg for hvordan vi refererer til intervjuobjektene og selskapene. Generell stillingstittel og erfaring vil også kunne fremkomme i oppgaven hvor det er av relevans. Informasjon om konfidensialitet og anonymitet ble nøye beskrevet både skriftlig i samtykkeerklæringen og muntlig i starten av intervjuet, de har altså blitt tydeliggjort for deltakere hvilken informasjon

som vil nevnes i utredningen. Å sikre anonymitet er også en fordel for oppgavens reliabilitet ettersom de anonyme deltakerne lettere vil kunne være bekvemme med å svare åpent og ærlig under intervjuene slik at vi sikrer pålitelige svar til analysen.

Dette samsvarer også med prinsippet til Saunders et al. (2019, s. 258) om unngåelse av skade, når det gjelder brudd på lovnader til deltakerne. I forbindelse med dette fant vi også digitale intervjuer fordelaktig, da verken eksterne eller interne aktører er utilsiktet informert om intervjuene, og deltakernes anonymitet bevares. Saunders et al. (2019, s. 646) påpeker at når det gjelder lagring av data bør filnavn sikre konfidensialitet. Derfor inneholdt lydopptakene, transkriberte filer og kodete data bare identifikasjoner ved deltakernummer referert til i tabell 2. Prosessen med å sikre konfidensialitet skal være i samsvar med lovgivning (Saunders et al., 2019, s. 258). Ettersom vi tok lydopptak av intervjuene, der lydopptak regnes som persondata, søkte vi godkjenning hos NSD, Norsk senter for forskningsdata, før vi startet med datainnsamlingen.

Videre vil kvaliteten på forskningen avhenge delvis av forskernes integritet, rettferdighet og åpne sinn (Saunders et al., 2019, s. 257). Dette innebærer å opptre åpent, være sannferdig og fremme nøyaktighet. Her anser vi lydopptak som et godt virkemiddel da det sørger for at all informasjon blir analysert, ikke bare de punktene som fanger vår oppmerksomhet i intervjuene. Kombinasjonen av dataassistert transkripsjon og manuell redigering vil videre sørge for at nøyaktigheten opprettholdes i stor grad fra intervju til analyse. Videre vil intervjuobjektene få sjansen til å lese gjennom utredningen, spesielt deler hvor deres egne bidrag har vært diskutert, for å sikre at vår tolkning er riktig. Dette etiske prinsippet er også fremhevet av Qu og Dumay (2011), som uttaler at muligheten til å lese forskningens utfall skal gis til alle deltakere. Deltakere blir informert om denne muligheten, og deres sitater og et fullstendig utkast til studien ble sendt til alle deltakere før publisering.

Til slutt er det viktig å nevne prinsippet om respekt for andre. En forskerposisjon er basert på utvikling av tillit og respekt. Utførelse av forskning innebærer samfunnsansvar og forpliktelser overfor de som deltar i eller blir berørt av den. Alle menneskers rettigheter bør anerkjennes og deres verdighet respekteres (Saunders et al., 2019, s. 257). Det var viktig for oss å ha respekt for arbeidet deltakerne gjør og sørge for at de ikke opplevde å føle seg forlegen eller ukomfortabel under intervjuet. Dette er også i tråd med prinsippet om å unngå skade. Dette var

vi påpasselig med både i forkant og underveis i intervjuet ved å stille åpne spørsmål og være nøyaktig og nøytrale med våre formuleringer.

3.7 Begrensninger

Da denne oppgaven er en masterutredning som går over et semester, vil det være visse begrensninger i tråd med en kort tidsperiode. Bærekraftsrapportering er et stort og komplekst tema og vi valgte derfor å avgrense oppgaven til å gjelde klimaregnskap og klimagass-delen i en rapport. Videre var det ikke tidsmessig mulig å forske på hele attestasjonsprosessen og vi måtte derfor velge å vektlegge spesifikke områder.

Bærekraftsrapportering er som nevnt stadig i utvikling. Både vi som forskere og leser må være klar over at dette er et øyeblikksbilde og at situasjonen trolig kan se annerledes ut om kort tid. Både rapporteringen og attestasjonen er per i dag preget av lite standardisering, dette fører til variasjoner hos både revisjonsselskapene og deres kunder. På bakgrunn av at det etter vår kunnskap er få andre enn de fem store revisjonsselskapene som for øyeblikket aktivt attesterer på bærekraftsinformasjon, vil utvalget vårt være deretter. Studiens utvalg er begrenset til fem selskaper og åtte informanter. Utvalgsstørrelsen kan bli oppfattet som liten, men vi anser utvalget som representativt. Se 3.2.1.1 Presentasjon av caseselskap for utdypende begrunnelse.

3.8 Oppsummering av metodiske valg

Basert på ovennevnt argumentasjon i dette kapittelet har vi følgende metodiske valg for studien:

Dimensjon	Metodiske valg
Forskningstilnærming	Induktiv tilnærming
Forskningsdesign	Utforskende design
Forskningsmetode	Kvalitativ metode
Forskningsstrategi	Intervjustudie/mindre casestudier
Tidshorisont	Tverrsnittstudie
Datainnsamling	
<ul style="list-style-type: none"> ● Primær 	Semistrukturerte intervjuer
<ul style="list-style-type: none"> ● Sekundær 	Attestasjonsuttalelser
Dataanalyse	Tematisk

Tabell 3 - Oppsummering av metodiske valg

4. Funn og analyse

I dette kapittelet vil vi presentere studiens empiriske funn, samt tilhørende analyse. Resultatene fra intervjuene vil ses i sammenheng med tidligere teori- og litteraturgjennomgang for å svare på studiens tre forskningsspørsmål. De empiriske funnene gir et innblikk i utvalgte områder av attestasjonsprosessen i de fem store revisjonsselskapene i Norge. Kapittelet starter med innledende funn som vil presentere respondentenes kompetanse og erfaring, dette vil benyttes som bakgrunnsinformasjon for videre analyse. Videre for å presentere studiens empiriske funn har vi delt opp kapittelet etter studiens tre forskningsspørsmål.

4.1 Innledende funn

Innledningsvis ønsket vi å kartlegge hvilke erfaring og kompetanse respondentene hadde innenfor bærekraftsattestasjon. Vi spurte alle respondentene om utdanning, stillingstittel, ansvarsområde og antall års erfaring i revisjonsyrket. De fleste respondentene arbeidet både med finansiell revisjon og attestasjon av bærekraftsinformasjon, og ble derfor spurt om antall års erfaring innenfor sistnevnte. Dette for å identifisere eventuelle forskjeller i svar hos respondentene med lang erfaring på området versus kortere erfaring. Vi ønsket også å kartlegge selskapenes erfaring innenfor området.

4.1.1 Erfaring

Innledningsvis spurte vi respondentene hvor lenge selskapet de representerer har drevet med attestasjon av bærekraftsinformasjon generelt. Enkelte av respondentene var ikke helt sikker på når selskapet startet, men ga oss et anslag.

Selskap	A	B	C	D	E
Antall år	11 år	10-11 år	ca. 11 år	3 år	27 år

Tabell 4 - Selskapenes erfaring

Som man ser, er det et stort spenn i hvor mange års erfaring selskapene har innenfor området. Vi merker oss at flertallet av selskapene begynte omtrent samtidig, mens selskap D har hoppet på attestasjonsbølgen en del år senere. De forklarer at de per i dag ikke har så mange oppdrag på attestasjon, men at det handler om å rigge seg for det som kommer.

Erfaringen til respondentene selv innenfor attestasjon av bærekraftsinformasjon var varierende.

Respondent	A	B1	B2	C1	C2	D	E1	E2
Antall år	6 år	2 år	1 år	1 år	2 år	3 år	10 år	28 år

Tabell 5 - Respondentenes erfaring

Faktum at respondentene og selskapene har ulik erfaring og fartstid gir oss en unik mulighet til å analysere eventuelle forskjeller og likheter knyttet opp til dette. Utdanningsmessig har alle respondentene utenom respondent B1 og E2 en mastergrad innen Regnskap og Revisjon, enten ett- eller toårig. Respondent B1 har en mastergrad i økonomi og administrasjon og respondent E2 er utdannet sivilingeniør i kjemiteknikk og har ingen utdanning innenfor revisjon.

4.1.2 Kompetanse og opplæring

Det stilles flere krav til oppdragsansvarlig revisors kompetanse ved klimagassattestasjon. Det følger av ISAE 3410.16 at revisor skal ha kompetanse i revisjonsferdigheter og teknikker utviklet gjennom opplæring og praktisk erfaring, og tilstrekkelig kompetanse innen kvantifisering og rapportering av utslipp for å kunne påta seg ansvaret for attestasjonens konklusjon. Dette tilsier at det ikke er tilstrekkelig at revisor innehar generell kunnskap rundt revisjon og attestasjon for å påta seg et slikt attestasjonsoppdrag. På bakgrunn av at attestasjon av klimagassinformasjon er et relativt nytt område som i liten til ingen grad inngår i utdannelsesforløpet til en revisor eller siviløkonom i dag ønsket vi å kartlegge kompetansenivået hos respondentene i forkant av deres arbeid med klimagassattestasjoner. Vi ønsket også å finne ut om de måtte tilegne seg kunnskap for å kunne gjennomføre en slik attestasjon, og hvordan selskapene eventuelt jobber for å tilrettelegge for opplæring.

Sett bort ifra én respondent, forteller alle at de i forkant av deres oppstart med denne type attestasjon ikke hadde relevant kunnskap om spesifikt klimagass- og bærekraftsinformasjon. Unntaket, respondent E2, har dog en annen utdanningsretning og besitter derav en annen type kunnskap. Hvordan respondentene forberedte seg og hvilke opplæring de fikk i forkant av sitt første attestasjonsoppdrag varierte fra person til person, og selskap til selskap.

Respondent A, en av respondentene med noe lengre erfaring enn flertallet, kunne fortelle at hen i forkant hadde et behov for å sikre en forståelse av attestasjonsstandardene. Hen valgte derfor å lese ISAE 3000 og ISAE 3410 nøye for å lære seg metoden og tilnærmingen, i tillegg

til å gå i dialog med fagekspertene i selskapet om ulike forskjeller fra finansiell revisjon og hva som er viktig å passe på. Utover dette hadde respondent A med seg en kollega fra bærekraftsteamet deres fra et annet kontor. Vedkommende hadde arbeidet med attestasjon og rapportering av klimagassinformasjon over tid, og var med som en integrert del av teamet i flere år.

Respondent C2 kunne fortelle at første gang hen var med på en attestasjon ikke hadde noe spesifikk utdanning eller opplæring innenfor området. Hen påpeker dog at det alltid er en erfaren kollega på teamet, hvilket kan anses å være en form for opplæring. I ettertid har opplæringen blitt mer formalisert. C1 tilføyer at opplæringen internt har fått mer og mer struktur. Nå gjennomgår alle et GRI kurs og en del interne kurs, blant annet relatert til selskapets metodikk.

Respondentene E1 og E2, med betraktelig lengre erfaring innenfor området, forteller at det ikke var på plass en form for kurs eller opplæring da de startet med attestasjon av bærekraftsrapportering, dette har kommet gradvis. I tillegg gjennomgår de fleste i selskapet kurset Bærekraftsakademiet i regi av Revisorforeningen. Dette er et kurs både B1 og B2 nevnt at de kom til å ta i fremtiden.

Respondent B2 forteller at hen i forkant ble kurset i selskapets metodikk for å gjennomføre bærekraftsattestasjoner, i tillegg følte hen at deler av kunnskapen fra finansiell revisjon var nyttig. Dette har trolig sammenheng med at respondent B2 begynte med bærekraftsattestasjon relativt nylig og selskapet har da opparbeidet seg en egen metodikk etter noen års erfaring. Respondent B1 nevner at hen lente seg også på selvlæring ved å lese *Energi og klima*, høre på diverse podkaster, se seminarer og lignende. Respondent D kunne fortelle at i tillegg til den generelle kompetansen og kursingen i attestasjon gikk hen også gjennom GRI sertifiseringskurs og kurs fra DNV, et internasjonalt klassifikasjonsselskap. Samlet sett bemerker vi at det i nyere tid er flere eksterne tilbydere av relaterte kurs, i tillegg til at selskapene utvikler interne kurs basert på erfaring.

Utover dette gir alle respondentene uttrykk for at mye av opplæringen baseres på at man lærer av andre i teamet med lengre erfaring og mer kunnskap på det aktuelle området, og ved å bruke ressurser tilgjengelig i selskapet i form av fagekspert. For respondent E1 ble respondent E2

en viktig brikke i denne opplæringen da hen hadde lang erfaring med attestasjoner av bærekraftsinformasjon.

4.2 Rutiner for klimagassattestasjon

I dette delkapitlet vil vi presentere studiens empiriske funn og analyse tilknyttet vårt første forskningsspørsmål:

Hvilke rutiner er etablert for attestasjon av klimagassinformasjon?

Tidligere forskning har adressert flere kritiske spørsmål om attestasjonspraksisen, blant annet knyttet til valgfrihet i standardene angående hva som skal attesteres, hvilke sikkerhetsnivå som benyttes og hvilke metoder som brukes (Adams & Evans, 2004; Cho et al., 2014; Cooper & Owen, 2014; Gray et al., 2014; Segui-Mas et al., 2018, referert i Fallan, 2020). Vi hadde et ønske om å kartlegge hvilke rutiner de fem store revisjonsselskapene i Norge har etablert for blant annet disse områdene i attestasjonsprosessen. Bærekraftsattestasjon er et relativt nytt område for de fleste revisorer i Norge i dag, og vi ønsket å kartlegge hvordan de fem store revisjonsselskapene har tilnærmet seg de ulike områdene i attestasjonsprosessen. Vi har valgt å dele opp kapitlet i aksept av oppdrag, sikkerhetsnivå, metodikk, sammensetning av oppdragsteam, profesjonell skepsis- og skjønn og utfordringer knyttet til klimagassattestasjon.

4.2.1 Aksept av oppdrag

Attestasjon av bærekraft- og klimagassinformasjon er foreløpig frivillig i Norge, og ikke pålagt på lik linje med finansiell revisjon. Innledningsvis inkluderte vi spørsmål om aksept av oppdrag for å få et helhetlig bilde av attestasjonsprosessen. Vi har tidligere adressert at saksforholdet kan være noe uklart ved bærekraftsinformasjon, hvilket kan føre til utfordringer ved en attestasjon. Det er derfor spesielt viktig at revisor har forståelse for saksforholdet. Et hensiktsmessig saksforhold forutsetter at det må være identifiserbart, målbart mot kriterier, og ha egnede kriterier som er relevante, pålitelige, nøytrale og forståelige (ISAE 3000). Gjennom første intervju fikk vi inntrykk av at revisors evne til å innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig bevis var sterkt knyttet til akseptfasen av oppdraget. Vi ønsket derfor å grave dypere i vurderingene revisor gjør før de tar på seg et attestasjonsoppdrag av klimagassinformasjon.

Respondent A kunne fortelle at de har utviklet en rutine for aksept på alle oppdragene deres. Denne rutinen fremstiller forhold som skal vurderes før man tar på seg et oppdrag. Videre forteller respondent A at når henvendelser kommer inn til selskapet blir de videresendt til aktuelle oppdragsansvarlige som innehar kompetansen som kreves for oppdraget.

En partner kan ikke ta inn et oppdrag uten at man er sikker på at man har et team som har kompetansen. (...). Man sikrer at man har kompetansen og muligheten til å levere.

(Respondent A)

Vi får gjennom intervjuet med respondent A inntrykk av at akseptfasen er en svært viktig del av attestasjonsprosessen for å kunne utstede den endelige attestasjonsuttalelsen med ønsket grad av sikkerhet. Respondent A forteller at man ikke vil gå inn i en attestasjon uten en forventning om at man klarer å innhente bevis for å avgi en erklæring.

Hos selskap B kan respondent B1 fortelle at de ofte utfører en såkalt "pre-assurance" før de påtar seg et oppdrag. Dette er som oftest i tilfeller hvor kunden aldri har fått sin bærekraftsrapport attestert tidligere, og gjennomføres for å se om kunden er klar for en attestasjon. Her ser de blant annet på hvilken dokumentasjon kunden har på plass og opparbeider en overordnet forståelse. Respondent B2 tilføyer at de er svært opptatt av denne vurderingen for å kartlegge hvilke rutiner og kompetansenivå kunden har. Videre gjennomføres en innledende risikovurdering av kunden for å kartlegge hvilken risiko selskapet påtar seg ved et eventuelt oppdrag. Her vurderes for eksempel hvitvaskingsrisiko. Respondent B2 forteller at de også foretar en vurdering av "subject-matter"¹². Informasjonen må blant annet være verifiserbart og kunne verifiseres i henhold til kriteriet, for eksempel GRI. Det er også viktig for dem at de opplever at selskapet har kunnskap til å verifisere informasjonen, og at det er noe selskapet har gjort tidligere. Så lenge kriteriene er tydelig definert og det er innenfor selskapets risikovurdering vil oppdraget som regel aksepteres ifølge respondent B1, gitt at selskapet har tilstrekkelig team og kunnskap.

Respondent C1 kunne fortelle at akseptprosessen i selskap C i stor grad følger finansiell revisjon. Dette innebærer blant annet uavhengighetskrav, møte med kunden og sikre at de har kapasitet og riktig kompetanse. Det gjøres en helhetsvurdering rundt muligheten til å påta seg

¹² Subject matter kan forklares som saksforholdet som skal attesteres.

oppdraget ut ifra de begrensninger som foreligger, deretter avholdes det møter og dialog med kunden for å avklare om de er moden for en attestasjon. Gjennom disse møtene får man ifølge respondent C1 et inntrykk av kundens prosesser, rutiner og tilgjengelig dokumentasjon. Respondent C2 forteller at de tidligere har avvist et oppdrag fordi kunden ikke var moden nok og kvaliteten på dokumentasjonen ikke var tilstrekkelig. I slike tilfeller gjennomføres det ifølge respondent C2 en såkalt “readiness assessment”. Selskapet gjør da en gapanalyse for å avdekke gap kunden må dekke for å bli klar for attestasjon.

Respondent D forteller at selskapet har egne interne retningslinjer i forhold til hvem som påtar seg oppdraget. Dette for å sikre at vedkommende har tilstrekkelig kompetanse og at det blir god kvalitet på oppdraget. De har ikke opplevd å avvise et oppdrag per i dag. Dette kan ses i sammenheng med at selskap D er relativt ny som tilbyder av bærekraftsattestasjoner og har begrenset antall henvendelser per i dag. Ved forespørsel om attestasjon av deler av klimaregnskapet gjøres det en kvalifisert vurdering rundt verdien av attestasjonen for å se om man i all hovedsak dekker det mest vesentlige og de største postene i regnskapet.

Respondent E2 forteller at de i selskap E gjennomgår en klient- og engasjementsaksept prosess på alle oppdrag. Denne prosessen inneholder temmelig rigide og strenge krav til vurderinger, dokumentasjon og godkjenninger før man inngår en eventuell avtale om attestasjon. I likhet med selskap C gjennomfører selskap E ofte en gapanalyse hvor de kartlegger hvor kunden står i dag i forhold til kravene de ønsker å rapportere på, og om de har nødvendig informasjon. Dersom de ikke har det, vil selskap E oppfordre kunden til å i første omgang etablere prosesser for rapportering før det neste år kan være mulig å gjennomføre en såkalt “dummy attestasjon”. Her testes det om alt er på plass før man eventuelt blir enig om en attestasjon. Respondent E1 forteller at ettersom selskapet er finansiell revisor i de fleste tilfeller er det allerede opparbeidet tilstrekkelig kunnskap om kunden slik at man har forståelse for muligheten til attestasjon. Respondent E1 påpeker at grunnet dette har aksept av attestasjonsoppdrag blitt en tettere og mer integrert del av hele revisjonsoppdraget.

Dette er blitt tettere og tettere integrert med revisjonsoppdrag etter hvert, og da blir det jo mer og mer også en integrert del av den aksept vurderingen og fornyelsesvurderingen som ligger på hele revisjonsoppdraget.

(Respondent E1)

Selskap E påtar seg ikke alle oppdrag, og ifølge respondent E1 er det viktig å vurdere om selskapet ønsker å assosiere seg med kunden. *“Hva har de drevet med historisk?”*

Vårt inntrykk er at akseptfasen er en sentral del av attestasjonsprosessen hvor revisor legger mye vekt på å vurdere muligheten til å samle inn tilstrekkelig og hensiktsmessig bevis for å konkludere med ønsket grad av sikkerhet. Dette støtter Yan et al. (2022) som bemerker at denne fasen anses som avgjørende for kvaliteten på attestasjonen. Videre ser vi at flere av selskapene legger stor vekt på vurdering av kriterier, om kunden er moden nok og om de vil anbefale kunden å gå for attestasjon. Dette er i tråd med O’Dwyer et al. (2011) som finner at der klienter ikke har klare og akseptable kriterier for sine bærekraftsrapporter må attestasjonstilbyder vurdere om det er anbefalt å gi attestasjon. Respondent E1 påpeker at en forskjell mellom finansiell revisjon og attestasjon er at finansiell revisjon er lovpålagt.

Det er jo forskjellen på finansiell revisjon. Alle skal jo revideres og alle skal ha god nok kvalitet til at det skal revideres. Men her er det jo de som ønsker det, i hvert fall hittil, og da har de hatt den unike muligheten at hvis de ikke har det godt nok, så får de heller jobbe med å få det godt nok, før de får attestasjon.

(Respondent E1)

Vi får inntrykk av at revisor ved attestasjon av klimagassinformasjon gjør gjennomgående flere vurderinger ved aksept av oppdrag enn ved finansielle oppdrag. Trolig har dette sammenheng med at attestasjon av klimagassinformasjon ikke er lovpålagt, hvilket medfører at revisor har en lavere terskel for å være selektiv vedrørende hvilke kunder de velger å attestere for. Da finansiell revisjon er lovpålagt må selskaper ha tilstrekkelig kvalitet på rapporteringen og dokumentasjonen slik at det kan revideres. Ved attestasjon av klimagassinformasjon er det kunden som selv ønsker det, og kvaliteten på informasjonen er nødvendigvis ikke like høy. Som tidligere forskning indikerer misbruker mange selskaper rettigheten til å selv vurdere hva som er vesentlig informasjon og benytter rapportene til å fremme områder hvor de gjør det bra, og unnlater å rapportere på ting som stiller dem i et dårlig lys (Owen et al., 2000). Dette kan trolig påvirke kvaliteten på informasjonen i rapporten. På bakgrunn av dette kan det tenkes at revisor legger ekstra stor vekt på å opparbeide seg en overordnet forståelse av selskapets prosesser, rapportering og tilgjengelige dokumentasjon før de påtar seg oppdraget, slik som flere av respondentene forteller at de gjør.

4.2.2 Sikkerhetsnivå

Attestasjon av bærekraftsinformasjon utgjør i de fleste tilfeller en begrenset attestasjon som gir et moderat sikkerhetsnivå (Finanstilsynet, 2020). For å trekke linjer mellom de andre aspektene vi undersøker i studien, ønsket vi å finne ut om Finanstilsynets funn er tilfellet, og hva som eventuelt er bakgrunnen for dette. Vi spurte respondentene om hvilke sikkerhetsnivå de opererer med, og om det ble etterspurt av kunden eller foreslått på bakgrunn av tilgjengelig informasjon om saksforholdet.

Alle respondentene kunne fortelle at deres attestasjoner i all hovedsak var oppdrag med moderat sikkerhet. Dette stemmer overens med Finanstilsynets (2020) undersøkelser hvor de fant at 97 % av rapportene attestert av ekstern revisor hadde moderat sikkerhet.

Respondent A kunne fortelle at hen personlig forholdt seg til moderat sikkerhet dersom noe annet ikke ble forespurt. Farmer (1993) fant at revisorer er risikoavers, og respondent A støtter dette ved å påpeke at valg av sikkerhetsnivå har bakgrunn i revisors risikovegring. Ifølge Alsahali og Malagueño (2021) vil en attestasjon som skal gi betryggende sikkerhet kreve et større omfang av etterforskning og bevis enn en moderat attestasjon. Respondent A refererer derimot til sikkerhet som en skala, og påpeker at moderat sikkerhet kan være mye forskjellig, alt fra de minste minimumskravene for moderat sikkerhet, og helt opp til betryggende sikkerhet. Dette fremgår også av IAASB sin veiledning for bruk av ISAE 3000 og ISAE 3410.

Limited kan være minste minimumsnivå, helt opp til reasonable.

(Respondent A)

I de tilfeller hvor betryggende sikkerhet ble diskutert med kunden var dette når CDP (Carbon Disclosure Project), Sustainalytics eller andre var pådrivere i en scoring sammenheng. I respondent A sitt selskap har de et fåtall oppdrag med betryggende sikkerhet, men oftest på en avgrenset del av populasjonen, eksempelvis klimaregnskapet eller annet mer håndfast i en rekke med bærekraftstall. Det understrekes at sikkerhetsnivå i stor grad avhenger av muligheten til å innhente bevis for å oppnå graden av sikkerhet. Respondent A forteller at dette er en del av årsaken til at man ikke går helt opp på betryggende sikkerhetsnivå, at man ikke har samme "fasit" grunnlag som ved finansiell revisjon, eksempelvis en bankavstemning. Dette støtter Manetti og Toccafondi (2012) som hevder at det ikke er mulig å garantere pålitelig verifisering,

og at dette er en av hovedårsakene til at mange attestasjonstilbydere utelukker betryggende sikkerhet for bærekraftsrapportering.

Respondent B1 forteller at tilnærmet alle deres kunder er på moderat sikkerhetsnivå. De har kun én kunde der de gir betryggende sikkerhet, dette er dog kun på deler av scopet for attestasjonen. Dette begrunnes med at det er et nytt fagfelt med manglende internkontroller og standardisering i form av lovkrav. Respondent B2 tilføyer at kunden ofte ikke ønsker å betale for betryggende sikkerhetsnivå heller, hvilket støttes av Huggins et al. (2011) som bemerker at en viktig problemstilling er om kunder er villig til å betale for de potensielt høyere attestasjonsnivåene revisor tilbyr.

Respondent C1 kunne fortelle at hos dem blir sikkerhetsnivå fastsatt både på etterspørsel av kunden og anbefaling fra selskapet. Størstedelen av deres oppdrag er, i likhet med de andre respondentene, moderat sikkerhet. Respondent C2 tilføyer at de har få oppdrag med betryggende sikkerhet, hvorav det som regel er betryggende sikkerhet kun på klimaregnskapet, og moderat sikkerhet på resten av rapporten. Det påpekes videre at betryggende sikkerhet trolig vil bli mer vanlig når de nye kravene til EU inntreffer. Respondent D forteller at i selskap D er det i utgangspunktet kunden som etterspør sikkerhetsnivå, og de per i dag har ingen kunder med betryggende sikkerhet.

I selskap E kan respondent E2 fortelle at sikkerhetsnivå fastsettes i dialog med kunden, hvor kun én kunde har etterspurt et betryggende sikkerhetsnivå. Respondent E2 forklarer dette med at betryggende sikkerhet stiller større krav til godt etablerte systemer for å unngå at oppdraget blir urimelig tidkrevende og kostbart å kontrollere. Dette er i sammenheng med figur 5 - Revisjonens iboende begrensninger punkt 3 hvor det fremkommer at revisjonen må gjennomføres innenfor en gitt tidsperiode og til rimelig kostnad (Norges Handelshøyskole, 2022, 25:17). Kaplan og Ramanna (2022) argumenterer for at sikkerhetsnivået bør heves ved attestering av klimagassutslipp. Selskap E sin erfaring er imidlertid at få selskaper har gode nok systemer til at det er en enkel jobb å gi betryggende sikkerhet. Hen tilføyer at selskapet opplever at forventningen i markedet til betryggende sikkerhet ikke er til stede, og at det heller arbeides med å utvide scope som attesteres fremfor å øke sikkerhetsnivået.

Som nevnt benyttes ekstern attestasjon for å øke tilliten og troverdigheten til rapporteringen (f.eks. Chen et al., 2019; Simnett et al. 2009b; Finanstilsynet, 2020). Det reises imidlertid spørsmål om attesteringens pålitelighet (Farooq & De Villiers, 2019) og brukernytte (Fuhrman et al., 2017, referert i Fallan & Granrud, 2020). Til tross for at attestasjonene som gis i dag primært består av moderat sikkerhet, var alle respondentene samstemte om at attestasjonen etter deres mening gjør rapportene mer troverdig. Dette støtter tidligere forskning gjort av Hodge et al. (2009) som viser at attestasjon har en positiv innvirkning på oppfattet troverdighet blant brukere og interessenter.

Respondent E2 er på sin side overbevist om attestasjonen gir økt tillit til rapporten.

Det er jeg helt overbevist om at det gjør. Jeg vet ikke om de ute ser så stor forskjell på type attestasjon, de har nok tradisjonelt vært mer opptatt av; er det attestert eller ikke? Uten å nødvendigvis se så nøye på, eller skjønne så nøye hva som egentlig ligger i attestasjon, men det er en trygghet i at en ekstern revisor har vært inne og pirket på rapporteringen.

(Respondent E2)

E2 forteller videre at historisk sett har bakgrunnen for valget av attestasjon hos kundene vært at de ønsker akkurat det stempelet. “*At det skulle fremstå som mer troverdig og gi økt tillit til rapporteringen*”. Ifølge E2 er det ingen av deres kunder som har startet med attestasjon som har sluttet med det. “*Så noe nytte må det jo ha*”. Respondent E1 er enig med kollegaen sin, og antyder at attestasjonen også har en påvirkning på kundens internkontroll og videre rapportering. Dette støtter flere kilder som finner at attestasjon kan bidra til å forbedre kvaliteten på bærekraftsrapportering (f.eks. Ballou et al., 2018; Chen et al., 2019; Fallan, 2020).

Det er mange flinke folk ute hos bedriftene som jobber med bærekraft, men de sitter ofte alene, eller forholdsvis alene, i hvert fall historisk. Så er det kanskje mange av de som ikke har regnskap, revisjon eller internkontroll bakgrunn, så det at vi kommer inn og stiller disse spørsmålene, det gjør at de bygger en helt annen internkontroll enn de ellers ville gjort. Og når vi leser 10 rapporter, så vet vi jo litt hvordan de skal formuleres og hvordan man skal uttale seg og det også tilpasser man jo, hva kan de si, hva kan de ikke si? Så hele prosessen hever jo nivået.

(Respondent E1)

Dette kan også sees i sammenheng med Fallan (2020) som sier at attestasjonsprosessen ikke trenger å være av verdi for rapporteringen bare det gjeldende året, men kan bidra til å forbedre senere års rapportering. Det støtter også Ballou et al. (2018) som sier at attestasjon kan bidra til å øke kvaliteten på selve rapporteringen.

Respondent D uttrykker imidlertid at selv om hen opplever at rapportene er mer troverdig etter attestasjon, vil mer standardiserte rammeverk være med på å gi et viktig løft. Dette er i tråd med Alsahali & Malagueño (2021) som stiller spørsmål ved i hvilken grad nåværende attestasjonsstandarder bidrar til (vesentlig) økt brukernytte av bærekraftsrapporter.

Jeg er glad for at det kommer mer standardiserte rammeverk og litt tydeligere krav, at det blir lovpålagt. Fordi jeg tror attestasjon absolutt er et kvalitetsstempel, men det å formalisere standardene og sikre at det er en universell lovpålagt standard tror jeg også er et viktig løft (...). Jeg tror det er flere ting som blir viktig fremover for å løfte kvaliteten inn, så er jo revisor absolutt en viktig brikke i det.

(Respondent D)

Vi har under 2.1 Bærekraftsrapportering adressert at kritikk av bærekraftsrapporter ofte er knyttet til graden av valgfrihet i rapporteringsstandarder. I selskap B forteller respondent B1 at de er opptatt av å pushe kundene på prinsipper, og opplever at rapporten blir mer balansert og mindre som en “salgsreklame” fordi attestasjon blant annet bidrar til å forhindre grønnvasking. Dette støtter tidligere forskning gjort av Owen et al. (2000) som sier at selskaper kan misbruke rettigheten til å selv vurdere hva som er vesentlig informasjon ved å unnlate å presentere informasjon som stiller dem i et dårlig lys, og rapporterer overdrevent om irrelevante områder hvor de gjør det bra.

KPMG (2011) rapporterer at omtrent en tredjedel av de 250 største globale selskapene i verden, og omtrent en femtedel av 3 400 selskaper i 34 land har omarbeidet tidligere utstedte bærekraftsrapporter. Vi spurte respondentene om de opplevde å finne mye feil i rapportene som må korrigeres eller endres. Respondent A kunne fortelle at hen ikke hadde hatt et eneste klimaregnskap som er attestert for første gang hvor det ikke er korrigert med mer enn 50 %. Respondent C1 opplever også at de ganske ofte finner avvik som fører til korreksjoner. Avvikene de finner er typisk manglende informasjon som skal inkluderes for å gjøre det lettere

for brukerne å forstå hva som inngår i rapporten og hvordan tallene er beregnet. Ovennevnte støtter Fallan og Granrud (2020) som uttaler at studier finner at kvaliteten på bærekraftsrapportering er lav. Respondent B1 forteller at spesifikt for informasjon med manuelle kalkulasjoner er det større sannsynlighet for feil. Videre uttrykker respondent B1 at ettersom attestasjon kun som oftest gir moderat grad av sikkerhet, er det liten grad av detaljtesting. Dermed kan det potensielt være feil som ikke avdekkes ettersom man ikke har detaljtestet like mye som man gjør ved revisjon og betryggende sikkerhet.

Respondent D forteller at det ofte kommenteres på og korrigeres hvordan kunden presenterer informasjonen, for eksempel manglende opplysninger eller noter. Videre kommenteres det ofte på selve tallet, synliggjøring av hvor stor andel som er estimer og fysiske data, og hva som er grunnlaget. Respondent E2 forteller også at de ofte kommenterer på presentasjon i rapporten, at ikke bare tallet er riktig, men hvordan det gjøres.

Samlet sett kunne alle respondentene fortelle at de i mer eller mindre grad som oftest måtte korrigere eller endre deler av informasjonen i rapporten. Dette støtter Michelin et al. (2018) som hevder at sammenlignet med finansielle data er det mer sannsynlig at det blir gjort feil i bærekraftsrapportering og mindre sannsynlig at de blir oppdaget før rapportering.

4.2.3 Metodikk for attestasjon av klimagassinformasjon

Vi ønsket å kartlegge om selskapene i studien har etablert egen metodikk for attestasjon av klimagassinformasjon. Respondent A kunne fortelle at selskap A har utarbeidet egen metodikk for attestasjonsprosessen. De arbeider blant annet i digitale revisjonsprogram- og filer de er nødt til å konkludere i.

Som revisor så er det sånn at ingenting er gjort med mindre det er dokumentert. Det er liksom verden vi lever i.

(Respondent A)

I disse programmene har selskapet utarbeidet en generell mal for attestasjonsuttalelsen som tar revisor gjennom ISAE 3000 og 3410. De har også fått på plass verktøy og sjekklister som er spesifikt koblet opp mot klimaregnskap, samt egne arbeidspapirer for scope 1, 2 og 3. Dette er felles for alle kontorer i Norge og globalt. Videre kan respondent A fortelle at de har innarbeidet

ordninger hvor et antall erfarne partnere i selskapet har review (oversyn) på alle attestasjonene som utføres for å sikre kvalitet på oppdraget. Dette er en del av deres internkontroll, hvilket de er pålagt etter ISA 220. Det må her påpekes at ISA 220 Kvalitetskontroll av revisjon av regnskaper gjelder, som tittelen indikerer, revisjon av regnskaper. Vi ser likevel gjennomgående at revisor tar med seg mye av grunnmuren fra finansiell revisjon og overfører tankesett og prinsipper til attestasjon.

Respondent B2 forteller at selskap B har en nedfelt metodikk som benyttes ved attestasjon av bærekraftsrapportering, herunder klimagassregnskap. B2 forteller at metodikken er mye bygd på den som benyttes ved finansiell revisjon, men tilpasset bærekraft. Den er basert på ISAE 3000 og konkretiserer standarden på området hvor den er uklar og krever tolkning. Alle som arbeider med attestasjon av bærekraftsrapportering, herunder klimagassregnskap, i selskapet med en viss erfaring har blitt kurset i denne metodikken i forkant.

I selskap C kan respondent C1 fortelle at de har utarbeidet flere metodikker for attestasjonsprosessen. De har utarbeidet en egen metodikk for klimaregnskap som bygger på ISAE 3410. De har også utarbeidet to metodikker som bygger på ISAE 3000, hvorav en baseres rent på bærekraftsinformasjon og en for generell attestasjon. Respondent D forteller at selskapet har utarbeidet en egen metodikk for arbeidspapirer, formalia og strukturkapital og lignende.

Hos selskap E forteller respondent E2 at de har utviklet en egen internasjonal metodikk for bærekraftsrapportering som fremsetter en rekke krav til steg som skal gjennomføres og hvordan arbeidet skal dokumenteres. Metodikken har utviklet seg over tid, og oppdateres jevnlig slik at de alltid har en metodikk som gjenspeiler alle de nye kravene og strengere regimene som kommer. Den er utarbeidet for å tilfredsstille kravene i ISAE 3000 da det er den attestasjonsstandard selskapet i all hovedsak benytter ved klimagassattestasjon. Metodikken kan sammenlignes med den på finansiell revisjon, men er utarbeidet som en mellomting mellom sikkerheten ved finansiell revisjon og moderat sikkerhet.

Samlet sett finner vi at alle selskapene har utarbeidet egne metodikker for attestasjon av bærekraft- og klimagassinformasjon basert på ISAE 3000. Metodikkene har også mange likhetstrekk med den finansielle revisjonen. Dette er sammenfallende med O'Dwyer (2011)

som finner at hovedtrekkene i ISAE 3000 baseres i stor grad på tradisjonell revisjon, hvilket medfører at benyttet metodikk ved attestasjon vil samsvare vesentlig med revisjonsmetodikk.

4.2.4 Sammensetning av oppdragsteam

I henhold til ISAE 3000.32 skal oppdragsansvarlig revisor forsikre seg om at personene som skal gjennomføre oppdraget har samlet tilstrekkelig kompetanse og kapabilitet til å gjennomføre oppdraget i samsvar med relevante standarder og gjeldende lovmessige og regulatoriske krav, og til slutt avgi en attestasjonsuttalelse som er hensiktsmessig ut fra omstendighetene. Det fremgår videre av ISAE 3410 at det forventes at de fleste oppdrag som gjøres etter standarden er sammensatt av multidisiplinære team, som inkluderer en eller flere eksperter (Bjerketveit, 2014). Vi ønsket å finne ut om respondentene utførte attestasjoner alene eller i team, og eventuelt hvordan teamene er sammensatt med hensyn til kompetanse og erfaring.

Alle respondentene kunne fortelle at attestasjonen aldri ble utført alene, men alltid i team.

Jeg kunne aldri signert på noe uten å ha et team rundt meg (...)

(Respondent A)

Når det gjelder sammensetning av team er det felles for alle respondentene svært viktig å sikre at den samlede kompetansen i teamet er god nok innenfor området som skal attesteres. En annen fellesnevner er at de alltid sørger for å ha personer med revisjons- og attestasjonskompetanse og personer med bærekraftskompetanse på teamet. Respondent C1 forteller at dette blant annet er for å sikre god erfaringsutveksling begge veier, mens hos selskap D ønsker de å trekke synergieffekter fra den finansielle siden.

Alle kjenner jo til GHG-protokollen og rammeverket og hvordan det er, men så må man også vite hvordan man skal tilnærme det fra et revisjonsperspektiv så man sørger for at teamet totalt sett har den kompetansen som trengs.

(Respondent A)

Alle respondentene er samstemte når det gjelder at teamsammensetningen avhenger av størrelsen og kompleksiteten på oppdraget, og det fremkommer at teamene oftest består av

minst tre til fire personer. Hos selskap B kunne respondent B1 konkretisere at de alltid har en oppdragsansvarlig partner, en manager, eventuelt senior manager og associates med på teamet. Typisk vil det også alltid være en ansatt med minst fem års erfaring innenfor området. I selskap C har de en lignende struktur hvor temaet ofte består av en partner, en manager, en “in-charge” og gjerne andre medarbeidere avhengig av størrelsen på prosjektet. Medlemmene på teamet med bærekraftskompetanse har ofte forskjellige utdannelser, enten som konsulenter eller arbeidet med klimaregnskap tidligere. Det vil uansett alltid være en erfaren med på teamet ifølge respondent C2. I tillegg til medlemmene på selve oppdragsteamet kan flere av respondentene fortelle at de ofte lener seg på det interne nettverket i selskapet for veiledning og hjelp.

Samlet sett tyder funnene på at det er mange parter i og utenfor det opprinnelige oppdragsteamet som er involvert i å sikre kvaliteten på informasjonen og oppdraget. Dette samsvarer med Trotman og Trotman (2015) som finner at det er mange partner i, eller utenfor, en organisasjon som er involvert i å sikre kvalitet på klimagassinformasjon.

4.2.4.1 Bruk av eksperter

Som nevnt forventes det at de fleste oppdragene som gjøres etter ISAE 3410 er sammensatt av multidisiplinære team, som inkluderer en eller flere eksperter (Bjerketveit, 2014). Det påpekes av både Huggins et al. (2011) og Coracioni & Danescu (2020) at det ofte kan være hensiktsmessig med bruk av eksperter utenfor regnskapsfaget. Huggins et al. (2011) bemerker også at revisors ferdigheter supplert med fagstoff og ekspertise er nødvendig i sammenheng med vitenskapelig estimeringsusikkerhet for måling og rapportering av klimagasser. Alle respondentene kunne fortelle at selskapet benyttet eksperter gjennom attestasjonsoppdraget, noen i større grad enn andre.

Respondent A forteller at de innad i selskapet har revisorer som er svært godt skolert på GHG-protokollen gjennom tidligere arbeid, i tillegg til at man tar lærdom av andre eksperter, respondent A inkludert. De har også ansatte med ekstern erfaring, som tidligere har arbeidet med utarbeidelse av klimaregnskap over tid, for eksempel i et selskap som er leverandør av rapporter. Respondent A påpeker også viktigheten av å involvere spesialistene og ekspertene man har tilgjengelig når man jobber med attestasjon av bærekraft i tråd med standardene og tidligere forskning.

Respondent B1 forteller at selskap B har eksperter på alle de ulike sektorene, og benytter for eksempel sektoreksperter på olje og gass og biodiversitet på oppdrag og indikatorer hvor det trengs. De er også ofte involvert i planleggingsdelen av oppdraget. Videre forteller B1 at bærekraftsavdelingen til selskapet består av en 50-50 fordeling mellom økonomer/statsvitere og naturvitere (ingeniører, astrofysikere og biologer).

Respondent C1 forteller at selskap C alltid har en erfaren innenfor bærekraft- og klimagassinformasjon med på teamet. Per i dag har de ikke tilgjengelig ingeniør i Norge, men fra høsten av starter en med ingeniørbakgrunn. Frem til det har de tilgang på en ingeniør fra Sverige som de benytter på de mest tekniske problemstillingene. I tillegg har de også globale kanaler hvor de kan stille spørsmål og be om bistand ved behov. Respondent C2 tilføyer at på de komplekse oppdragene har de ofte en subject-matter-ekspert på teamet.

Respondent D forteller at hen ser et behov for spesialkompetanse, og at de typisk benytter spesialister som har mer innsikt i rapporteringskrav, i tillegg til personer fra det finansielle revisjonsteamet. Hen påpeker videre at de som hovedregel også benytter en med ingeniørbakgrunn på de fleste oppdrag som en kvalitetssikring, spesielt på klimaregnskap for å vurdere utslippsfaktorer og det som ligger på siden av den finansielle bakgrunnen. Ingeniøren blir benyttet både i direkte dialog med kunden og/eller mer bakenforliggende. Dette er i tråd med Trotman og Trotman (2015) som finner at bruk av eksperter og tverrfaglige team er et nyttig hjelpemiddel i tilfeller hvor revisor anser attestasjon av klimagassinformasjon som utenfor deres komfortsone.

I selskap E kan respondent E1 og E2 fortelle at de benytter de spesialkompetanse på alle oppdrag, blant annet E2 selv som er sivilingeniør med nesten 30 års erfaring innenfor attestasjon av bærekraftsinformasjon. Foruten E2 har de flere ingeniører på bærekraftsavdelingen sin, i tillegg til andre som har jobbet med eller har utdanning innenfor området.

4.2.5 Profesjonell skepsis og profesjonelt skjønn

Martinez-Ferrero et al. (2018) finner i sin studie at jo mer ekspertise og erfaring attestasjonstilbyder har innenfor området, jo høyere er kvaliteten på attestasjonsuttalelsene. Huggins et al. (2011) påstår på sin side at revisor har mindre kunnskap rundt

bærekraftsinformasjon enn andre attestasjonstilbydere. Det kan hevdes at attestasjon av klimagassinformasjon ligger utenfor revisors kjernekompetanse. Tolkningen av relevante etiske krav og ISAEer og de informerte beslutningene som kreves gjennom oppdraget, kan ikke gjennomføres uten at revisors relevante opplæring, kunnskap og erfaring anvendes på de faktiske forholdene og omstendighetene. Dette baserer seg blant annet på at utøvelse av profesjonell skepsis og skjønn er nødvendig for at attestasjonsoppdraget skal gjennomføres på en tilfredsstillende måte, for eksempel ved kritisk vurdering av bevis og dets tilstrekkelighet og hensiktsmessighet (jf. ISAE 3000.A78 og A81). Vi spurte respondentene om de følte de hadde nok opplæring, kunnskap og erfaring til å utøve tilstrekkelig profesjonell skepsis og profesjonelt skjønn ved attestasjon av klimagassinformasjon.

Som vi kan se av studiens tidligere funn har alle selskapene med tiden fått på plass opplæring og kurs relatert til attestasjon av bærekraftsinformasjon. Det har dog alltid vært noen på teamet som har hatt nødvendig kompetanse og erfaring som var nødvendig på det aktuelle området. Alle respondentene var samstemte om at de følte de hadde nok opplæring, kunnskap og erfaring til å utøve tilstrekkelig profesjonell skepsis og profesjonelt skjønn ved attestasjon av klimagassinformasjon. Flere av respondentene med revisjonsbakgrunn uttrykker at de føler mye av kunnskapen, tankesettet og tilnærmingen de har fra revisjon, hjelper de inn mot attestasjonsområdet. Dette motstrider imidlertid tidligere forskning som antyder at til tross for at revisor besitter god kunnskap til revisjonsmetodikk, kan revisor ha vanskeligheter med å overføre sin kunnskap til attestasjonsprosessen grunnet egenskapene ved den kvalitative karakteren i bærekraftsattestasjon (Dando & Swift, 2003; O'Dwyer et al., 2011, referert i Martínez-Ferrero et al., 2018), og kompleksiteten relatert til å overføre tradisjonelle revisjonsteknikker og tankesett til nye attestasjonsområder (f.eks. Gendron et al. 2007; Power, 1997, referert i O'Dwyer, 2011). Martínez-Ferrero et al. (2018) finner på sin side at attestasjonskvaliteten er høyere hos revisjonsselskaper som tilbyr denne type tjeneste på grunn av deres større ferdigheter og opplæring innen revisjonsfaget.

Respondent D påpeker at det er et omfattende og nytt fagområde, også for revisorer.

Du har med deg den profesjonelle skepsisen og det profesjonelle skjønnet inn, og uavhengighetstankesettet som du sitter med i ryggmargen. (...) Det er mye synergieffekter, og den forståelsen og innsikten man har fra den finansielle revisjonen, det kundene regner ut

ifra, mye av prinsippene på kvalitet og presentasjon, hvordan du skal fremlegge informasjonen, og ikke minst dokumentere det, det tenker jeg er superrelevant. Og så handler det om å kombinere et slikt område som krever en slik tverrfaglig kompetanse og mer den ingeniørbakgrunnen. Jeg tror revisjonshus har et veldig godt utgangspunkt for å kunne håndtere den type oppdrag.

(Respondent D)

Videre forteller respondent D at dersom det blir vanskelig vil man alltid kunne lene seg på det globale nettverket, i tillegg til ekstern opplæring og kursing. Respondent C1 påpeker at selv om rapporteringsrammeverkene er forskjellige, er tankesettet bak erklæringene mye av det samme.

(...) den erfaringen vi har fra finansiell revisjon og det er mindsettet og den tilnærmingen man får derfra, den hjelper deg veldig i attestasjonen også. Selv om rapporteringsrammeverkene er helt forskjellige, så er tankesettet bak erklæringen mye av det samme.

(Respondent C1)

Ifølge respondent C2 er utfordring å få den mentaliteten inn i hele avdelingen og til de som ikke har revisjonsbakgrunn, at de skal få den samme opplæringen og tankegangen som revisorene har.

Alle respondentene gir uttrykk for at teamet i sin helhet alltid har nødvendig kunnskap og erfaring til å utøve tilstrekkelig profesjonelt skjønn og skepsis, dette grunnet hvordan oppdragsteamet er sammensatt. Dersom det skulle være behov for å drøfte med noen med utvidet kompetanse på et område, vil muligheten være der. Dette støtter respondent A:

Det kommer vel an på hvor mye erfaring man har. Alle gjør jo noe for første gang på et tidspunkt, men da må man jo erkjenne, som med alt annet i livet, ha selvinnsikt nok til å se når man trenger ekspertise. (...) Nettverket bør være godt nok til at man i hvert fall på laget har god nok innsikt.

(Respondent A)

Respondent E1 uttaler på sin side at hen likevel synes det er spesielt vanskelig å ha et profesjonelt skjønn til typen tall som er i klimagassinformasjon, til tross for at teamet stort sett består av spesialister og revisorer. Videre uttrykker respondent E1 at ettersom E2 deltar på de fleste prosjektene selskapet har, kan de sikre en tilsvarende kvalitet på alle prosjektene, hvilket kunne vært vanskelig dersom man utførte attestasjonen for eksempel alene.

Da kunne vi risikert for mange ulike tolkninger og mange ulike nivåer på kvalitet.

(Respondent E1)

Respondent A uttaler at det kan være utfordrende å avdekke og utøve profesjonelt skjønn når mesteparten av handlingene omhandler dokument sjekk. Forespørsler er derfor en viktig del av prosessen slik at man gjennom dialog med kunden kan være kritisk til hvordan de gjør og anvender ting, ifølge respondent A.

Respondent B1 uttaler at det er et nytt fagfelt, hvor det stadig kommer nye standarder og beste praksis. Hen sier videre at det derfor bra Revisorforeningen har startet Bærekraftsakademiet hvilket trolig vil bidra til en felles forståelse av hvordan man skal revidere ESRSene, de kommende europeiske standardene for rapportering av bærekraft, på tvers av dem fem store. Dette støttes av respondent E1 som hevder at Bærekraftsakademiet vil bidra til å løfte bærekraftsopplæringen.

4.2.6 Generelle utfordringer

Videre ønsket vi å identifisere ulike utfordringer respondentene har møtt på veien når det gjelder attestasjon av klimagassinformasjon. I løpet av første intervju med respondent A fikk vi inntrykk av at kompetansenivået blant kundene var svært varierende, og kunne by på utfordringer gjennom attestasjonsprosessen. Vi bestemte oss derfor for å inkludere spørsmål om dette i de påfølgende intervjuene.

Alle respondentene gir i likhet med respondent A uttrykk for at kompetansenivået er svært ulikt. Det gis uttrykk for et stort spenn, hvor noen er veldig god, mens andre har en lang vei å gå. Bakgrunnen for dette kan ifølge respondent B1 være at enkelte rapporterende selskap har mange personer som arbeider på området, mens andre har bare et par stykker som arbeider med det på deltid, dette kan medføre både varierende kvalitet og kunnskap. Respondent A opplever

at rapporteringsansvarlig ofte er svært opptatt av å finne et tall å rapportere, og ikke like opptatt av å følge rammeverk, regler, prosesser eller sikre fullstendighet og nøyaktighet.

Det er vel kanskje noe av det som overrasket meg mest, hvor lite innsikt selskapene som rapporterer selv har i sin egen rapportering.

(Respondent A)

Respondent D kunne fortelle at hen opplever at til tross for noe manglende kompetanse benytter selskapene eksterne leverandører der de selv ikke har tilstrekkelig kompetanse eller har behov for hjelp.

Etter respondent E1 sin mening er den største utfordringen å kombinere kunnskapen om klimagass og bærekraft med internkontroll.

Mange av de som er flinke på det ene, er kanskje ikke like flinke på det andre.

(Respondent E1)

Samtlige av respondentene uttaler også at manglende internkontroll og systemer hos kundene er en utfordring ved attestasjon av bærekraftsinformasjon generelt. Dette støtter tidligere forskning som finner at infrastrukturmangler hemmer kvaliteten på attestasjonene og påvirker funksjonen til en bærekraftsrapport (Arena et al., 2015; Gillet, 2012; Park & Brorson, 2005; Traxler et al., 2020, referert i Yan et al., 2022). ISAE 3410.A80 antyder også at risikoer på klimagassrapportnivå kan stamme fra et mangelfullt kontrollmiljø, for eksempel grunnet manglende kompetanse hos ledelsen. Ifølge respondent D er området fortsatt umodent, og det er ikke på plass systemer for internkontroll og dokumenthåndtering på tilsvarende måte som man forventer fra den finansielle revisjonen.

Respondent E2 opplever utfordringer knyttet til blant annet innhenting av informasjon, datakvalitet, kundens internkontroll og det å ha gode nok systemer. Dette varierer i stor grad mellom selskapene og innad i ulike team i et selskap.

Et område kan være veldig viktig for dem, og de har gode systemer og gode utviklede prosesser, mens andre temaer er ikke like fokusert hvor de da ikke har systemene og

prosessene på plass. Og da kan det være utfordrende å få gode bevis eller et godt underlag for ting, men dette er noe som kommer gradvis og utvikler seg gradvis og blir bedre.

(Respondent E2)

Revisjon av tall, bekreftelse på tall og internkontroll på tall har man gjort i hundrevis av år, så det har man jo rutiner, prosesser og internkontroll på. Og det er man ganske fersk i å bygge på bærekraft- og klimainformasjon.

(Respondent E1)

Respondent E1 uttrykker at hen synes dette kan være vanskeligere enn ved finansielle tall.

Det finansielle tallet har man ofte to streker under svaret på, mens på bærekraft har du mange ulike tall, mange ulike kilder. Det kan være mye, det er vanskeligere å ha et forhold til tallet da enn det man kanskje har i et finansielt regnskap.

(Respondent E1)

Hva det gjelder selve attestasjonsuttalelsen kunne respondent A og E1 fortelle at de har møtt på utfordringer knyttet til å sikre at brukerne av uttalelsen forstår hvilke sikkerhetsnivå oppdraget gir. Dette støtter Gürtürk og Hahn (2016) som sier at interessentene kan finne det vanskelig å forstå sikkerheten ved oppdraget grunnet at flere av beskrivelsene i attestasjonsuttalelsene er uklare.

Mange av leserne av rapporten skjønner ikke hvilken sikkerhet vi har avgitt og hvilke begrensninger som ligger i rapporten vår (...)

(Respondent E1)

Hvordan skal man på en mest mulig presis måte fortelle leseren hvilken grad av denne skalaen vi er?

(Respondent A)

Respondent A forteller at hens fokus er å være så tydelig som mulig i beskrivelsen av scope og handlinger. Dette for at de som leser uttalelsen skal forstå om det gis betryggende eller moderat sikkerhet. Respondent E1 er på sin side svært opptatt av å få tydelig frem i uttalelsen hva som

eventuelt ikke er attestert på, og kan av og til finne dette utfordrende da brukerne ikke alltid forstår hvilke begrensninger som ligger i rapporten. Dette støtter O'Dwyer og Owen (2005) som finner at kun 37 % av attestasjonsuttalelsene ga klar og spesifikk informasjon på området som ikke er gjennomgått eller vurdert.

Vi kan ikke scope ut for mange ting, for likevel kan noen lese at vi da har gjort mer enn det vi har gjort, selv om vi kanskje formelt sett har skrevet oss bort fra det.

(Respondent E1)

Respondent A opplever utfordringer knyttet til GHG-protokollen. Hen påpeker at protokollen er ingen IFRS og ikke et perfekt rammeverk på noen som helst måte. Protokollen gir ifølge respondent A ikke alltid tilstrekkelig veiledning og har en del svakheter som må håndteres. Angående scope 3 rapportering finner respondent A det utfordrende å attestere store komplekse estimater.

Utviklingen på det som rapporteres har utviklet seg i perioden, og vil fortsette å gjøre det, så kunden sin kompetanse, kunden sin utvikling og kunden sin modenhet er jo også med på å utvikle og utfordre jobben som vi må gjøre.

(Respondent A)

4.3 Attestasjonsstandard

I dette delkapitlet vil vi presentere studiens empiriske funn og analyse tilknyttet vårt andre forskningsspørsmål:

Hvilke attestasjonsstandard benyttes ved attestasjon av klimagassinformasjon?

Simnett et al. (2009b) kritiserer ISAE 3000 for å ikke gi spesifikke krav og veiledning som blir ansett nødvendig for et attestasjonsoppdrag av klimagassrapporter. Som det fremgår av kapittel 2 er det i hovedsak ISAE 3000 som benyttes ved generelle attestasjonsoppdrag. ISAE 3410 ble i 2014 publisert som et supplement til ISAE 3000 (jf. punkt A17). Standarden definerer god skikk for attestasjonsoppdrag av klimagassrapporter (Bjerketveit, 2014), til tross for dette opplever Revisorforeningen en klar tendens til at revisor ikke benytter ISAE 3410 slik det var intendert. Unntaket for bruk av ISAE 3410 gjelder når klimagassrapporten er en relativt liten

del av den samlede informasjonen som skal attesteres. Fra gjennomgang av attestasjonsuttalelser av bærekraftsrapporter på OSEBX ser vi at ISAE 3410 svært sjeldent benyttes ved attestasjon av bærekraftsrapporter som inneholder klimagassinformasjon. Oversikten fra 2021 viser at kun fem av attestasjonsuttalelsene inkluderer referanse til ISAE 3410, hvorav en av uttalelsene benyttet ISAE 3410 sammen med ISAE 3000. Fire av de fem uttalelsene gjaldt selskaper innad i samme konsern hvor uttalelsen var utarbeidet for konsernet som helhet av samme revisor.

Attestasjonsfaget er stadig i utvikling og vi ønsket å kartlegge hvilke attestasjonsstandard de fem store benytter i dag og hvilke vurderinger og faktorer som spiller inn på avgjørelsen.

4.3.1 Bruk av attestasjonsstandard

Vi spurte alle respondentene hvilke attestasjonsstandard de benytter ved attestasjon av klimagassinformasjon og hvilke faktorer som påvirker vurderingen.

Alle respondentene, med unntak av respondent D, forteller at de i hovedsak benytter ISAE 3000 ved attestasjon av klimagassinformasjon. Dette støtter funn fra Revisorforeningens oversikt over attestasjoner og tidligere forskning. Respondent A kunne begrunne dette med at klimagassinformasjon som oftest bare er en del av det som revideres. I de fleste tilfellene rapporterer kunder etter GRI hvor en lang rekke nøkkeltall inngår i rapporteringen, og det er da ikke vanlig med en ISAE 3410 referanse. For oppdrag hvor det kun er attestasjon av klimagassinformasjon, håndteres det som et rent ISAE 3410 oppdrag, og følgelig blir standarden benyttet. Hva som anses å være “en relativt liten del” er en vurderingssak av hvor vesentlig klimagassutslippene faktisk er, ifølge respondent A.

I selskap B benyttes også ISAE 3000 for attestasjon av klimagassinformasjon. ISAE 3410 benyttes bare i tilfeller hvor scopet for attestasjonen er avgrenset til selskapets klimagassinformasjon. Respondent B1 forteller at de har svært få kunder som kun har klimaregnskap, og ettersom rapportene som regel har flere indikatorer i scope for attestasjonen, med GRI eller SASB som kriteriet, oppleves ISAE 3000 som mest relevant. Respondent B2 tilføyer at selskapets metodikk for attestasjon av bærekraftsrapportering er basert på ISAE 3000.

Respondent C2 kunne fortelle at de stort sett benytter ISAE 3000 i de tilfellene hvor de skal attestere på hele bærekraftsrapporten, og klimagassinformasjonen kun utgjør en del av rapporten. De benytter stort sett bare ISAE 3410 i tilfeller hvor det kun skal attesteres på klimagassinformasjon. Det blir omtalt som en skjønnsmessig vurdering.

Rapporten er ofte på veldig mange sider, og så er klimagassrapporten på én side (...). Det er jo ulike hensyn å ta, men vi har stort sett kun forholdt oss til ISAE 3000.

(Respondent C2)

Vi spurte om det var en spesiell grunn til at selskap C i all hovedsak benytter ISAE 3000.

ISAE 3000 er jo paraplyen som dekker alt, og så henviser den til 3410 som vil kunne gi svar, men jeg oppfatter jo at begge standardene er ganske diffuse i formuleringene i forhold til hvis man tar de vanlige ISA standardene, (...)

(Respondent C1)

Respondent E2 forteller at de også hovedsakelig benytter ISAE 3000. Dette begrunnes med at klimagassrapporten alltid er integrert i en større rapport, og da ansees klimagassinformasjonen som en liten del av totalen som skal attesteres. De har i et tilfelle referert til ISAE 3410 hvor de ga betryggende sikkerhet på en klimagassindikator og anså det å være en såpass sentral KPI at de valgte å referere.

Respondent D har registrert at det i svært liten grad benyttes ISAE 3410 for attestasjon av klimagassinformasjon. I kontrast til de andre respondentene i studien benytter de alltid ISAE 3410, uavhengig av om klimagassinformasjonen skal attesteres alene eller som en del av en større bærekraftsrapport. Respondenten begrunnet valget med at:

Jeg tenker at klimaregnskapet i utgangspunktet er en ganske vesentlig del, kanskje en av de viktigste delene i en bærekraftsrapport.

(Respondent D)

Vi bemerker oss i denne forbindelse at selskap D startet med bærekraftsattestasjon relativt nylig, sammenlignet med de andre selskapene i studien.

Samlet sett ser vi at majoriteten av selskapene hovedsakelig benytter ISAE 3000 for attestasjon av klimagassinformasjon, uavhengig av om det attesteres alene eller som en del av en bærekraftsrapport. Dette er sammenfallende med Revisorforeningen (2022) som bemerker at i tilfeller hvor attestasjonen går utover foretakets klimagassregnskap, benyttes som oftest ISAE 3000, også for å attestere på klimagassregnskap i samme oppdrag. Vi får også inntrykk av at terskelen for å vurdere klimagassinformasjonen som “en relativt liten del” er lav for majoriteten av selskapene. Respondent A spør seg selv om det er mulig man skulle henvist til ISAE 3410 oftere, men at det trolig ikke ville gjort arbeidet veldig annerledes.

Det kan være man skulle gjort det oftere. Det er ikke noe revolusjonerende forskjeller. Det er ikke sånn at jobben jeg gjør er veldig annerledes, enn å tenke mer på spesialister. Ellers så er ikke jobben noe fantastisk forskjellig.

(Respondent A)

4.3.2 Utfordringer ved attestasjonsstandardene

Videre ønsket vi å finne ut om respondentene har opplevd utfordringer knyttet til forståelse og operasjonalisering av attestasjonsstandardene. Vi spurte derfor respondentene om det var spesielle ting de syntes var vanskelig eller uklart i standardene.

Felles for respondentene er at de opplever ISAE 3000 som svært generell, og ikke spesielt rettet mot attestasjon av bærekraftsinformasjon. Det støtter tidligere forskning som finner at ISAE 3000 ikke er spesielt utviklet for attestasjon av bærekraftsinformasjon og gir lite veiledning på dette området (f.eks. Manetti & Becatti, 2009; O’Dwyer, 2011; Simnett et al., 2009b). Respondent A trekker blant annet frem at det ikke fremgår av standardene hva du faktisk skal gjøre. Dette støtter Simnett et al. (2009b) som bemerker at det er uvanlig for attestasjonsstandardene å være foreskrivende med hensyn til hvilke handlinger og prosedyrer for innsamling av bevis som skal gjennomføres for et slikt attestasjonsoppdrag.

Når man går fra finansiell revisjon til bærekraftsattestasjon så går man fra å ha en typ ferdig oppskrift for hvordan du skal gjøre det ... Mer sjekklister basert. Men da jeg begynte med bærekraftsattestasjon var det mer et blankt papir, hvor skal man begynne? Hvordan skal vi gripe det an? Hva er tilnærmingen vår her?

(Respondent A)

Respondent A forteller videre at det blir en skjønnsmessig vurdering hver revisor må ta, og uttaler at det har vært utfordrende, men også noe av det som gjør det gøy å jobbe med; *“Det er veldig revisjonsfaglig interessant”*.

Både respondent C1 og B1 opplever utfordringer knyttet til skillet mellom moderat og betryggende sikkerhet i standarden. Dette støtter Manetti og Becatti (2009) som kritiserer nåværende attestasjonsstandarder angående fastsettelse av sikkerhetsnivå og antyder at forbedringer bør rettes mot å forklare nivå av sikkerhet for arbeidet som er utført. Ifølge respondent C1 er standarden ganske diffus, men selskapet har internt utarbeidet en metodikk som operasjonaliserer standarden og gjør den mer håndfast og konkret slik at det blir lettere for teamet å sette det ut i praksis. Respondent B1 hevder at det ikke er et tydelig nok skille mellom moderat og betryggende sikkerhet når det gjelder handlinger som kreves ved de to nivåene, hvilket kan medføre ulik tolkning mellom revisjonsselskapene.

Respondent D opplever det utfordrende å sette og jobbe rundt vesentlighetsgrensen, både kvalitativt og kvantitativt, i kontekst av bærekraftsrapportering. Dette støtter Bjerketveit (2014) som påpeker at profesjonelt skjønn er særlig nødvendig når det fattes beslutninger i forbindelse med vesentlighet. Med tanke på at klimagassinformasjon er et område utenfor revisors kjernekompetanse kan det tenkes at revisor vil finne det utfordrende å utøve tilstrekkelig profesjonelt skjønn for slike oppgaver ved attestasjonen.

4.4 Innhenting av bevis

I dette delkapitlet vil vi presentere studiens empiriske funn og analyse tilknyttet vårt tredje forskningsspørsmål:

Hvordan innhentes bevis for å konkludere på klimagassinformasjon, og hvordan vurderes bevisets hensiktsmessighet og tilstrekkelighet?

Det følger av ISAE 3000 og 3410 at ved innhenting av bevis ved attestasjon av klimagassinformasjon kan revisor benytte en kombinasjon av følgende handlinger: inspeksjon, observasjon, bekreftelse, etterregning, gjentakelse, analytiske handlinger og forespørsel (ISAE 3410, punkt 7). Hva som kreves av risikovurderingshandling, test av kontroller og substanshandling avhenger av hvilke sikkerhetsnivå attestasjonen skal gi. Uavhengig av

sikkerhetsnivå fremkommer det av ISAE 3410 at revisor skal innhente mer overbevisende bevis jo høyere risikoen vurderer å være (jf. punkt A97). Som tidligere nevnt gis det historisk i hovedsak moderat sikkerhet ved attestasjon av klimagassinformasjon, hvorav krav til handlinger ikke er like omfattende som ved betryggende sikkerhet. Det stilles blant annet ikke krav til eksterne bevis eller test av kontroller, og det er minimale krav till detaljtesting.

I følge Simnett et al. (2009b) er det ikke vanlig for attestasjonsstandarder å være forskrivende med hensyn til prosedyrene for innsamling av bevis som skal gjennomføres for et attestasjonsoppdrag. Det bemerkes at internasjonale attestasjonsstandarder har en tendens til å uttrykke hva som kreves oppnådd, i stedet for å spesifisere hvilke bevis som kreves samlet inn. “Hvordan” blir overlatt til revisor og hans profesjonelle ekspertise for å gjennomføre en effektiv bevisinnsamling.

I denne delen av intervjuet ønsket vi å kartlegge hvilke attestasjonshandlinger som typisk benyttes ved attestasjon av klimagassinformasjon, og se dette opp mot kravene som stilles til sikkerhetsnivå. Vi ønsket også å undersøke hvordan revisor vurderer bevisets hensiktsmessighet og tilstrekkelighet.

4.4.1 Attestasjonshandlinger

Vi spurte respondentene om det var noen typiske attestasjonshandlinger som gikk igjen i samtlige oppdrag. Samtlige av respondentene er tydelige på at valg av attestasjonshandlinger avhenger av diverse faktorer som størrelse og kompleksitet i oppdraget, identifisert risiko og kundens internkontroll og rapporteringssystem.

Respondent A forteller at på oppdrag med moderat sikkerhet vil forespørsler og analyser alltid ligge i bunn. Det gjøres innledende analyse på datagrunnlaget bak beregningene som er gjort, og analyse av utvikling over tid for å indentifisere potensielle mangler. Ved forespørsler gjennomgås kundens rutiner og rapporteringsprosess. Videre legges det stor vekt på samtaler med ansvarlige fra ulike områder. Respondent A er personlig svært opptatt av eksterne bevis, mer enn hva som strengt tatt kreves ved moderat sikkerhet. Videre handlinger blir en vurderingssak for hvert oppdrag.

Når det gjelder handlinger på detaljnivå gjøres dette i noe grad, men ikke svært omfattende. Spesifikt knyttet til klimagassinformasjon kan respondent A fortelle at det er et stort fokus på fullstendighet av data, dette for å kartlegge om kunden har fått med seg alt som potensielt har en utslippskilde i klimaregnskapet. De gjennomgår også klimaregnskapets konverteringsfaktor, vurderer om den er rimelig rapportert og om selve konverteringen er teknisk riktig beregnet. Respondent A forteller også at dersom selskapet er finansiell revisor, hvilket ofte er tilfelle, forsøker hen å koble informasjonen opp mot det finansielle regnskapet, for eksempel ved å oppdrive faktura for kjøp av drivstoff.

Hos selskap B forteller respondent B2 at det benyttes mye analyser, forespørsler og innhenting av datagrunnlag. Rekalkuleringer blir gjort hvor det er aktuelt. Videre understrekes viktigheten av å tilegne seg forståelse av hvordan kunden rapporterer, hvem som er ansvarlig og hvilke datagrunnlag de har. Respondent B1 forteller at de har mye samtaler med rapporteringsansvarlige hos kunden og eventuelt ansvarlige på ulike lokasjoner. I tilfeller hvor selskapet er finansiell revisor går de også i dialog med aktuelle personer her. Videre innhentes også utslippsfaktor fra ekstern kilde for å sjekke dette opp mot hva kunden har benyttet og gjennomføre en rimelighetsvurdering. Ifølge respondent B1 benyttes detaljtesting i liten grad, men det hender at det gjøres på områder hvor de anser en høyere risiko. Respondent B2 tilføyer at de generelt sett har en risikobasert tilnærming til attestasjonen, og at bruk av detaljtester og størrelsen på utvalgene avhenger av anslått risiko ved den aktuelle indikatoren. Hvor det anses å være høy risiko knyttet til en indikator vil de i tillegg til detaljtesting innhente eksterne bevis. Eksempler på faktorer som kan vitne om høyere risiko er egendefinerte kriterier, usikkert estimat og hvor mye leseren av rapporten antas å vektlegge en gitt indikator i sine vurderinger. Respondent B1 forteller at de også innhenter faktura der det er mulig i forbindelse med kjøp i klimaregnskapet. På scope 3 rapportering gjøres det rimelighetsvurderinger av estimatene og profesjonelt skjønn benyttet i større grad her, enn når man for eksempel kan lese av et forbruk på en faktura og multiplisere dette med en anerkjent utslippsfaktor.

Respondent C1 forteller at typiske handlinger er intervjuer, risikovurdering, analyse og diverse substanshandlinger. Substanshandlinger som utføres er typisk innhenting av faktura for å bekrefte for eksempel strømforbruket i klimaregnskapet. Videre ser de også på policyer og retningslinjer for bekreftelse på enkelte elementer. Når det gjelder intervjuer forteller C2 at intervjuobjektene avgjøres i samråd med kunden, men gjennomføres ofte med nøkkelpersoner

i selskapet. I første omgang ønsker revisor å bekrefte blant annet vesentlighetsanalysen kunden har gjort og skaffe en forståelse for de ulike prosessene i selskapet. Respondent C2 tilføyer at intervju ofte underbygges med substanshandlinger og ved å intervju et større antall personer for å bekrefte eller avkrefte. Videre gjøres det en rimelighetsvurdering av utslippsfaktor. Her vurderes typisk hvilken kilde kunden har benyttet, og kildens pålitelighet. Til tross for at eksterne bevis ikke er et krav ved moderat sikkerhet forteller respondent C2 at det i enkelte tilfeller vil være enkelt å innhente ekstern begrunnelse. Eksempel på dette er hvor kunden har benyttet et reisebyrå for flyreiser og mottar god dokumentasjon fra dem. Respondent C2 presiserer at selskapet har mange ulike kunder, og av denne grunn er det ofte ulike bevis som innhentes fra oppdrag til oppdrag.

I selskap D kunne respondent D fortelle at typiske handlinger som utføres er rutinegjennomgang, samtaler med ledelsen og innhenting av datagrunnlag. Samtaler som utføres er som oftest med rapporteringsansvarlige, og hvor det er relevant med andre utover i organisasjonen eller underleverandører som har bistått. Avhengig av vesentlighet og risiko vil det innhentes datagrunnlag på temaer man ser nærmere på. Det innhentes også ekstern bekreftelse på enkeltelementer hvor det er hensiktsmessig. I likhet med de andre selskapene gjennomgår selskap D kundens utslippsfaktor og tilknyttede beregninger. På områder hvor det kan bygges på finansiell revisjon gjennomføres også dialog med revisjonsteamet for å trekke synergieffekter.

Respondent D forteller videre at de ikke gjør mye test av kontroller, dette grunnet lite etablerte internkontrollsystemer hos kundene. De gjør derfor mer substanshandlinger på dette området. Ved scope 3 rapportering benytter de benchmark og ser opp mot hva andre selskaper i bransjen typisk gjør, hva de har med i scope 3 og lignende. Respondent D presiserer at hvilke bevis som innhentes avhenger av kundens virksomhet og bransje.

Hos selskap E kan respondent E2 fortelle at attestasjonshandlingene består i stor grad av en kombinasjon av innhenting og gjennomgang av dokumentasjon, møter og intervjuer og forespørsler til rapporteringsansvarlig. Da de fleste oppdrag baseres på GRI innhentes og gjennomgås informasjon relatert til kundens vesentlighetsanalyse og tilhørende prosess. De gjennomgår også rapportens GRI-tabell og indikatorene kunden rapporterer på. I likhet med de andre selskapene ser selskap E alltid på utslippsfaktor kunden har brukt og vurderer hvorvidt

det er fra en kjent og akseptert kilde, eller udokumentert. Respondent E2 forteller at de gjennomfører en del test av kontroller, men i samsvar med andre respondenter vil omfanget avhenge av om kundens internkontroll. De forteller også at det alltid gjennomføres noe stikkprøvemessig kontroll av både kvantitativ og kvalitativ informasjon opp mot underlag og bevis som innhentes, dette for å føle seg mest mulig trygg. Når det gjelder scope 3 rapportering foretas det en vurdering av om estimatene er fornuftige og hvilke kilder og grunnlag som er benyttet. Ifølge respondent E2 er det ofte rapporter fra tredjeparter som danner grunnlag for rapporteringen. Det gjøres derfor en vurdering av rapporteringen og om det kontrollerbart. Dersom det er informasjon fra en tredjepart som er attestert, vil det medføre at man stoler mer på informasjonen.

Vårt inntrykk er at selskap E vektlegger stikkprøver og test av kontroller i større grad enn andre respondenter. Dette kan sees i sammenheng med at selskapet og tilhørende respondenter har lenger erfaring innenfor bærekraftsattestasjon. Respondent E2 er også eneste respondent med naturvitenskapelig bakgrunn. Det kan også spekuleres i om kundene deres på generell basis har bedre internkontroll enn gjennomsnittet.

Samlet sett virker det som at respondentene ved attestasjon av klimagassinformasjon i stor grad vektlegger innledende risikovurderingshandlinger. Dette støtter Olson (2010) som sier at for et moderat attestasjonsoppdrag er det viktig at revisor vurderer organisasjonens risikonivå basert på informasjonens art og risiko.

Vi har utarbeidet en ordskey for å illustrere gjentakende ord i intervjuene. Da vi opplevde en flytende overgang mellom ord- og begrepsbruk under intervjuene vil ordskeyen inneholde både konkrete attestasjonshandlinger og elementer som anses viktig å vurdere. Respondentene er samstemte om at attestasjonshandlinger vil variere fra oppdrag til oppdrag. Dette fordi kundene blant annet har ulik internkontroll, rapporteringsprosess og tilgjengelig dokumentasjon, i tillegg til at de er ulike virksomheter som opererer i ulike bransjer.



Figur 8 - Ordsky attestasjonshandlinger¹³

Videre spurte vi respondentene hvor mye arbeid de lå ned ved innhenting av bevis avhengig av sikkerhetsnivået på oppdraget. Med hensyn til gapet mellom moderat og betryggende sikkerhet var vi spesielt interessert i å undersøke om de går utover minimumskravene som fremgår av attestasjonsstandardene for å konkludere på oppdrag, til tross for at dette ikke vil ha utslag på sikkerhetsnivå omtalt i uttalelsen.

Respondent A forteller at omfanget og hvor langt man går i stor grad avhenger av selskapet og kompleksiteten i det. Etter hens personlige erfaring er forespørsler og samtaler ikke nok for å innhente hensiktsmessig og tilstrekkelig bevis, men påpeker at etter kravene kan moderat sikkerhet gis basert på kun dette. Hen forteller om et tidligere oppdrag hvor alt, gjennom dialog med ledelsen og de som innrapporterer i systemene, så tilsynelatende bra ut. Helt til teamet begynte å se nærmere på detaljene bog det viste seg at rapporteringen på områder var mangelfull.

¹³ Ordsky utarbeidet i <https://monkeylearn.com/word-cloud/>. Handlinger nevnt i intervjuene ble notert ned og tallfestet med antall intervjuer det ble nevnt i. Følgelig vil de nevnte ordene fremheves basert på hyppighet.

Med litt erfaring så vet man hvor man typisk finner feil.

(Respondent A)

Respondent A gir uttrykk for at minimumskravene i attestasjonsstandene ikke er tilstrekkelig for de fleste oppdrag. Hen går derfor som oftest utover minstekravene der hen ser det hensiktsmessig, ofte i form av innhenting av eksterne bevis.

Respondent B1 forteller at hvorvidt de gjør mer enn minstekravene avhenger av identifisert risiko i planleggingsfasen på de ulike indikatorene. Der de finner større risiko, gjøres mer. Høyere risiko kan forbindes med blant annet hva som er vesentlig for sektoren, eller om det er indikatorer linket til for eksempel bærekraftslån eller tilsvarende på grunn av økt mislighetsrisiko. Det tilføyes at det alltid er noen indikatorer på hvert oppdrag med høyere risiko, og det vil da utføres mer testing på disse.

Respondent C1 forteller at de i selskap C per i dag antageligvis gjør mer enn hva standarden krever. Det er mer vanlig at de gjør mer, enn mindre. Også respondent D forteller at de går utover minstekravene.

Vi gjør for mye enn for lite.

(Respondent D)

Dette vil man trolig ifølge respondent D justere seg på etter hvert som man får mer erfaring på området. Det presiseres at det er viktig å sikre at man har gjort nok, og at de derfor som oftest gjør for mye enn for lite. Dette er i tråd med at revisor anses å være risikoavers (Farmer, 1993).

Respondent E2 forteller at de historisk sett har gjort mer enn minstekravet, spesielt i forhold til stikkprøver og mer kontroll mot underlag.

Det er fordi vi skal føle at vi er rimelig trygge på at det blir riktig da.

(Respondent E2)

Respondent E1 tilføyer at metodikken som er utarbeidet i selskapet er mer utvidet enn minstekravet, dette for at det skal være en viss terskel når det er en "selskap E" attestasjon.

4.4.2 utfordringer ved innhenting av bevis

Vi spurte respondentene om de opplever noe spesielt utfordrende ved innhenting av bevis på klimagassinformasjon.

Som funnene antyder gjør alle respondentene i praksis mer attestasjonshandlinger enn hva minstekravene krever ved et moderat sikkerhetsnivå. Respondent A forteller at det i likhet med all revisjon var utfordringer knyttet til vurderingen rundt når man har gjort nok. Respondent C1 forteller blant annet at mange på attestasjonsteamene kommer fra finansiell revisjon, og de observerer en usikkerhet rundt det å tørre å gi slipp på graden av sikkerheten man er vant til å jobbe etter. Det kan her trekkes linjer til Farmer (1993) som finner at revisor kategoriseres som risikoavers. Ifølge respondent A er klimagassinformasjon tilknyttet en høyere risiko ved innrapporteringen av data som gjøres hos kunden, sammenlignet med finansiell revisjon. Dette skyldes blant annet at kompetansenivået hos kunden i enkelte tilfeller ikke er tilstrekkelig. I så tilfellet må revisor være mer kritisk til om rapporteringsansvarlig hos kunden har forstått måten man skal rapportere på, om det er gjort i riktig enhet, nøye nok, overholdt krav til presentasjon og om selskapet har god nok internkontroll.

En gjentakende utfordring samtlige respondenter opplever er relatert til krav om dokumentasjon og revisjonsspor. Dette støtter O'Dwyer (2011) som finner at lavt nivå på dokumentasjon kan prege attestasjonspraksisen på et tidlig stadium. Ifølge respondent B1 er det ikke alltid er like lett å komme til bunns i det som ligger til grunn for rapportert informasjon da det for mange er uvant at arbeidet skal dokumenteres og ettergås av revisor. Dette medfører at det i første omgang ikke alltid er like lett å få tak i den beste dokumentasjonen. Det påpekes imidlertid at når de først finner det fram er dokumentasjonen bra.

Selve grunndataen som de har benyttet, den er jo bra. Det tar bare litt tid å finne den fram.

(Respondent B1)

Dette støttes av respondent A som uttaler at man ofte må grave mye for å få god dokumentasjon sammenlignet med finansiell revisjon. Respondent B2 forteller at ved finansiell revisjon forholder man seg ofte til tidligere revisorer eller personer som vet hva revisor er ute etter og er kjent med at alt må ha et revisjonsspor. Ved bærekraftsattestasjon snakker man ofte med forskjellige personer med ulike bakgrunner som gjerne ikke er like vant til den tankegangen.

Dette støttes av både respondent D og C1 som begge uttrykker at det ofte er andre som arbeider med klimaregnskap og bærekraftsrapportering enn finansiell rapportering hos kunden.

De fra den finansielle siden er vant til revisjon og vet hva det innebærer og hva det krever av dokumentasjon og løpet i det, mens for de øvrige, så er det jo litt nytt.

(Respondent D)

Respondent C1 tilføyer at det derfor ofte tar tid å innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig bevis grunnet at rapporteringsansvarlige ikke har tilsvarende kjennskap til hva attestasjonen innebærer, og vant til å dokumentere på lik linje som ved finansielt regnskap.

Knyttet til tidligere nevnt utfordring i 4.2.6 om manglende internkontroll og systemer hos kundene trekkes dette også frem av respondent B1 som en påvirkende faktor ved innhenting av bevis. Hen nevner også utfordringer knyttet til manglende standardisering mellom ulike lokasjoner i et selskap, og følgelig blir det svært personavhengig.

Ifølge respondent E2 kan det i tilfeller hvor kunden er en del av et komplekst selskap med mange enheter rundt i verden være utfordringer knyttet til kvaliteten på innrapportert data, bruk av benevninger, omregninger og lignende i forhold til europeiske standarder. Det kan også være utfordrende å verifisere informasjonen da mye stammer fra tredjeparter hvor selskapet ikke har tilgang til å gjøre kontroller. Det hender da at selskap E avgrenser eller spesifiserer at det ikke har blitt gjort kontroll av underlag for informasjon av tredjepart, og at de begrenser seg til å bekrefte at informasjon som blir presentert stemmer med det som er mottatt eller rapportert fra tredjeparten. Respondent E1 oppsummerer at det er kvaliteten og internkontroll på mottatt data de opplever som den største utfordringen ved innhenting av bevis.

Kaplan og Ramanna (2022) kritiserer gjeldende standard og mener den muliggjør grønnvasking. Respondent A er enig i at rammeverket ikke er optimalt:

Det er jo ikke til å stikke under en stol at GHG-protokollen er på ingen måte IFRS, altså det er ikke et perfekt rammeverk på noen som helst måte (...). Det er ikke alltid det gir god veiledning og god guide, så det er en del svakheter i rammeverket (...).

(Respondent A)

Scope 3 er som tidligere nevnt frivillig, og PwC (2022b) bemerker mangelfull rapportering av vesentlige indirekte utslipp i Scope 3 i Norge. Flere av respondentene forteller at de opplever ulike utfordringer knyttet til scope 3 rapportering. Respondent C2 forteller at ved scope 3 rapportering kreves det datainnhenting som nødvendigvis ikke er så tilgjengelig, og dette kan medføre at scope 3 utelates fra rapporteringen. Respondent D sin erfaring er at ingen har komplett scope 3-rapportering, men bemerker at årsaken er at de per i dag ikke har tilstrekkelig informasjonen til det. Ifølge respondent E2 har selskapene ofte ikke systemer eller prosesser på plass for å samle eller beregne scope 3 utslipp på alle kategorier. Ovennevnte støtter Kaplan og Ramanna (2022) sin uttalelse vedrørende at scope 3-måling er tilnærmet umulig å rapportere. Respondent C2 erfarer likevel at mange av deres kunder arbeider for å utvide scope 3 rapporteringen, og har som oftest et ønske om å få det attestert.

Respondent A opplever scope 3 som komplekst og at det ofte inneholder mange estimater. Dette medfører at man må jobbe mer for å komme opp på betryggende sikkerhetsnivå.

Scope 3 er jo en modenhetsreise.

(Respondent A)

Respondent C2 opplever også scope 3 estimater spesielt utfordrende. Utfordringen her er ofte relatert til hvordan estimatene er beregnet og om kunden har nødvendig dokumentasjon på utarbeidelsen. Her må selskapet gjennomgå kundens vurderinger, hvilket ofte blir en skjønnsmessig vurdering. Respondent C2 forteller videre at på bærekraftsfronten er det ofte andre personer som sitter med det som ikke er vant til at det kreves dokumentasjon, at de skal dokumentere hva de har tenkt, hvordan de har gjort ting, hvilke input de har brukt og hvilke antagelser de har hatt. Dette er i overensstemmelse med hva andre respondenter har fortalt.

Respondent D trekker frem fullstendighet og nøyaktighet i beregningene som den største utfordringen på både scope 2 og 3 rapportering. Eksempel på dette er tilfeller hvor kunden er leietaker og man er avhengig av at utleieren har gode og fullstendige data, hvilket hen bemerker kan være vanskelig.

Respondent E2 forteller at scope 3 er et utfordrende område da det i stor grad baseres på informasjon fra eksterne kilder. Hen tilføyer at:

Nå blir det mer komplekst og forventningene og kravene også mer komplekst. Og da kan det være en utfordring å få på gode kilder eller data på det.

(Respondent E2)

Respondent B1 forteller at scope 3 rapportering hos kunden ofte avhenger av hva interessentene forventer og hva konkurrentene gjør. De har ikke vært erfart at de ikke har attestert på scope 3 dersom kunden vil det, og de oppfordrer alltid selskapene til å rapportere på scope 3 da det utgjør en betydelig andel av utslippene og vil gi et mer riktig bilde av de totale utslippene til selskapet. Dette er i tråd med PwC (u.å.) som sier at det ikke er uvanlig at scope 3 utslipp utgjør mellom 80 til 95 % av virksomhetens totale klimafotavtrykk.

Men scope 3 er en vanskelig materie, særlig når du kommer ut på fotavtrykk fra alle tjenester og varer du kjøper og så videre, og bruk av varer og sånt. Så det er foreløpig umodent.

(Respondent E2)

4.4.3 Vurdering av bevis

Informasjon som fremgår av en bærekraft- eller klimagassrapport, skiller seg i stor grad fra finansiell rapportering. Mye av informasjonen er kvalitativ, hvilket vil påvirke hvordan og hvilke bevis som innhentes for å konkludere på oppdraget. Evalueringen av hvorvidt det er innhentet tilstrekkelig og hensiktsmessig bevis, og hvorvidt det er nødvendig å gjennomføre videre handlinger er gjenstand for profesjonelt skjønn. Særlig på attestasjonsoppdrag som skal gi moderat sikkerhet (ISAE 3000.A81). Vi ønsket å kartlegge hvordan revisor vurderer kvalitet på bevis og hvilke faktorer som vektlegges i denne delen av prosessen. Med mye kvalitativ informasjon og mindre "fasitsvar" enn ved finansiell rapportering må revisor ta andre vurderinger ved innhenting av hensiktsmessig og tilstrekkelig bevis. Vi spurte respondentene hvilke faktorer som vektlegges når de vurderer kvalitet på bevis ved klimagassinformasjon, og hva de anser som et typisk godt bevis for klimagassrapporter.

Respondent A forteller at et typisk godt bevis finner de i tilfeller hvor informasjonen kan kobles opp mot det finansielle regnskapet. Ved klimagassinformasjon stammer det meste fra et kjøp, for eksempel strømforbruk. Et godt bevis vil være å se kjøpt strømforbruk opp mot hva som inngår i rapporteringssystemet eller årsoppgaven. Denne lenken er ifølge respondent A ikke alltid klar, men vil i seg selv være et godt bevis så lenge kunden har sikret fullstendighet. Ifølge

respondent A oppdages ofte feil ved å bare sjekke gjennom hva kunden har gjort da noe muligens er glemt eller en rapporteringsregel er misforstått. Videre er det ofte verdifullt å foreta analyser på tilgjengelig datasett og se etter rimelige sammenhenger. Respondent A tilføyer at ved klimaregnskapet er det alltid fokus på fullstendighet av data, at prosessene hos kunden sikrer at alt er med.

Har man fått med seg alt av dieselaggregater, generatorer og varmpumper, you name it, som kan ha en utslippskilde? Det som er den store forskjellen fra finansiell revisjon og finansiell rapportering vs. bærekraftsrapportering er jo at ved en revisjon så har du cash in, cash ut. Så vi har jo fasiten, og alt annet er klassifiseringsfeil.

(Respondent A)

Dette kan ses i sammenheng med Martinov-Bennie (2012) som sier bedrifter ofte mangler forståelse for sine primære produksjonsprosesser, og at det følgelig kan oppstå kritiske problemer rundt fullstendighet.

Respondent B2 forteller at selskap B anser konkrete og eksternt produserte dokumenter, for eksempel en faktura, som et godt bevis. Gode beviskilder vektlegges mer enn beviskilder av lavere kvalitet. Respondent B1 tilføyer at de vektlegger et godt revisjonsspor, at man kan gå tilbake og se hva som er kilden til utslippet. Dette er også noe de oppfordrer kundene til å ha på plass slik at det blir lettere for revisor å ettergå. Ifølge respondent B1 vil kundens rapporteringsrutiner og kunnskapsnivå påvirke bevisets kvalitet. Det tilføyes at ved samtaler med ledelsen merkes det fort hvilke kunnskap de har i forhold til ulike rammeverk, om de vet hvor datagrunnlaget kommer fra og hvilke beregninger som gjøres. Dette vil påvirke hvor god kvalitet de anser at bevisene har og derav hvor mye det vektlegges. Når det gjelder utslippsfaktor vil benyttet kilde påvirke bevisets kvalitet og den underliggende risikoen. Bruk av anerkjente kilder og en konservativ tilnærming regnes generelt som risikoreducerende tiltak i et selskap rapporteringsrutiner.

Respondent C1 forteller at kvaliteten vurderes basert på om det er interne eller eksterne bevis. Er grunnlaget estimer kreves det at de dykker lengre ned kontra om det er en faktura. Dette støtter hva Mamelund (2021) uttaler om at tilfellene hvor det er spesielt høy estimatusikkerhet, forventes det at revisjonshandlingene og revisjonsbevisene er mer omfattende til tross for

lavere sikkerhet. Dette er en skjønsmessig vurdering fra bevis til bevis. Bevis fra samtaler vil ofte underbygges med substanshandlinger, eller ved at det gjennomføres intervjuer med et større antall personer for å underbygge det som sies. Her vurderer de i likhet med andre respondenter kompetansen til personene de har samtaler med. Ofte vil man ha mer tillit til en person med mer erfaring kontra en med lite erfaring. Videre ser de også på policyer og retningslinjer for å underbygge informasjon som innhentes gjennom samtaler. Samlet sett observerer vi at interne bevis ofte ikke er tilstrekkelig alene, sammenlignet med eksterne.

Respondent D forteller at de ofte sitter med et helhetsinntrykk av organisasjonen da det ofte er en revisjonskunde, og vil basert kunnskap om selskapets rutiner og prosesser ha mulighet til å vurdere kvaliteten på bevis. Mye av handlingene som utføres er rutine- og prosessgjennomgang, samt analytiske handlinger, her avhenger kvaliteten av hvordan det dokumenteres. Når det gjelder samtaler med ledelsen uttrykker respondent D at dette vektlegges og er en viktig del. De vurderer også kundens internkontroll og hvor godt forankret det er i organisasjonen for å sikre kvaliteten. Videre vurderer også selskap D kvaliteten opp mot hvorvidt bevis er eksterne eller interne, og vektlegger eksterne bevis hvor de har gode eksterne bevis. Respondent D påpeker at enkelte eksterne bekreftelser har høyere kvalitet enn andre og i noen tilfeller kan interne beregninger være bedre enn eksterne. I tilfeller hvor for eksempel en e-post er grunnlaget for vesentlige poster vil de alltid be om ekstern bekreftelse på informasjonen fra den eksterne leverandøren som har levert informasjonen. Sammenlignet med finansiell revisjon kan respondent D fortelle at kvaliteten på bevisene er lavere, blant annet grunnet at det er et umodent område.

Respondent E2 forteller at ved vurdering av bevisets kvalitet vurderes det hvilke systemer kunden har etablert, og hvor godt etablerte de er. De vurderer også det underliggende grunnlaget, hvorav fakturaer eller rapporter fra for eksempel leverandører er ganske robuste. Penge-relaterte saker omtales også som enkelt å kontrollere og "*ganske trygge veier*". Dette vil derimot være vanskeligere i tilfeller hvor grunnlaget kommer fra for eksempel en fabrikk eller en prosess hvor det ikke er like lett å hente bevis fra. De må da se på systemet, prosessen og målingene som gjøres, og vurdere om disse er gode nok, om det er tett oppfølging, om rapporteringen brukes til ledelsesformål og hvor ofte det rapporteres. Videre forteller respondent E2 at kvaliteten på beviset vil ha sammenheng med hva selskapet har satt av KPIer,

hva de måler selv, hvor jevnlig det følges opp og om det har betydning i styringssammenheng, eksempelvis for bonus.

Kvaliteten øker med en gang det er målinger og ledelsesoppfølging på det jevnlig kontra de som ikke er ansett som så sentrale i styringssammenheng, hvor du bare henter inn den informasjonen én gang i året, eller noe sånt som du da ikke nødvendigvis har de systemene og robustheten bak det, så det er alt fra gule lapper til veldig avanserte systemer.

(Respondent E2)

Ved samtaler med ledelsen snakkes det med flere og vurderer erfaringen til vedkommende Respondent E1 tilføyer at de vurderer hva kunden sier opp mot annen informasjon, altså om det som fortelles stemmer overens med eksempelvis data eller det de kjenner til fra før. Et typisk godt revisjonsbevis er ifølge respondent E2 noe som kan bekreftes fra flere kilder eller flere rapporteringer. Respondent E1 påpeker at noe får de bevis av veldig god kvalitet, mens annet er vanskeligere å innhente gode bevis på. Dette henger ifølge E1 sammen med hele verdikjeden, at det er noe man har vært vant til å rapportere bevis på, på lik linje som man gjør på finansielle tall.

Videre spurte vi om respondentene til tider opplever det vanskelig å innhente tilstrekkelig. Respondent B1 og D forteller at de ikke har problemer med å innhente tilstrekkelig bevis, hvorav respondent D viser til mindre krav til tilstrekkelighet ved moderat sikkerhet enn vanlig revisjon. Respondent C1 opplever det som greit å tilfredsstille kravene, og forteller at til tross for at mange kunder ikke er kjent med hva attestasjonen faktisk innebærer og kravet til dokumentasjon, forsøker de å strekke seg langt for å fremskaffe det som trengs. Respondent C2 tilføyer at de har hatt tilfelle hvor en tidsfrist var en begrensende faktor for innhenting av tilstrekkelig bevis, hvilke resulterte i avgrensning av scopet.

Respondent A forteller at det til tider kan være utfordrende å innhente tilstrekkelig bevis for spesifikt scope 3-rapportering hvor man ofte har store estimater og stor usikkerhet. I motsetning til scope 3 kan scope 1 og 2 alltid knyttes opp mot noe. Videre nevnes det at dersom de ikke klarer å innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig bevis må det utstedes en negativ konklusjon, at de ikke har noe grunnlag til å konkludere. Det uttales imidlertid at de ikke ønsker å avslutte et oppdrag uten tilstrekkelig bevis, og klarer alltid å tilfredsstille kravene til slutt. Respondent

E1 forteller at dersom de finner det utfordrende å samle inn tilstrekkelig mengde bevis, følges dette opp med kunden og det anbefales forbedringer.

5. Konklusjon og diskusjon

I dette kapitlet vil vi presentere vår konklusjon og diskusjon til studiens tre forskningsspørsmål. Konklusjonene vil basere seg på studiens empiriske funn og analyse av intervjuer, attestasjonsuttalelser om rapporter fra selskap på OSEBX og relevante attestasjonsstandarder. Kapitlet er delt inn etter studiens tre forskningsspørsmål, hvor vi konkluderer på det første under 5.1 Rutiner for klimagassattestasjon, det andre under 5.2 Attestasjonsstandard og det tredje under 5.3 Innhenting av bevis. Avslutningsvis presenterer vi en revidert modell av attestasjonsprosessen i delkapittel 5.4.

5.1 Rutiner for klimagassattestasjon

Vi vil i dette delkapitlet presentere vår konklusjon på vårt første forskningsspørsmål knyttet til etablerte rutiner for attestasjon av klimagassinformasjon, samt legge frem våre drøftelser rundt studiens empiriske funn.

Hvilke rutiner er etablert for attestasjon av klimagassinformasjon?

Vi har valgt å dele kapitlet inn i akseptvurdering, fastsettelse av sikkerhetsnivå, sammensetning av oppdragsteam og etablert metodikk for klimagassattestasjon.

Akseptvurdering

Studien finner at selskapene har etablert egne rutiner og retningslinjer for akseptvurdering av bærekraftsattestasjon, herunder klimagassattestasjon. I tillegg til overordnede vurderingsmomenter som uavhengighet, hvitvaskingsrisiko og oppdragets kriterier gjøres det interne vurderinger i selskapet og av kunden. Den interne vurderingen består først og fremst av å sikre kompetanse. Dette er en viktig del av akseptfasen, spesielt for klimagassattestasjon. Området er fortsatt svært nytt og regulatoriske krav stadig i utvikling, det er derfor viktig at selskapet har tilgjengelig riktig og tilstrekkelig kompetanse innenfor området som skal attesteres. For å påta seg et oppdrag må selskapet sette sammen et oppdragsteam som samlet sett har den kompetansen som kreves på oppdraget. I likhet ved finansiell revisjon må selskapet sikre at det har tilstrekkelig kapasitet. Prisivurdering vil også være aktuelt, er kunden villig til å betale den prisen selskapet krever for å utføre arbeidet?

For å opparbeide en overordnet forståelse av kundes gjøres en helhetlig vurdering av kundens rapporteringsprosess. Herunder vurderes blant annet kundens systemer, rutiner, tilgjengelig dokumentasjon og internkontroll. Dette vil ha en innvirkning på revisors mulighet til å innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig bevis for å konkludere på oppdraget. Selskapet kan ikke gå inn i en attestasjon uten en forventning om å innhente tilstrekkelig bevis for å avgi en erklæring med valgt sikkerhetsnivå. Videre vurderes hvilken risiko selskapet påtar seg ved et eventuelt oppdrag.

Dersom selskapet finner at kunden ikke er moden for attestasjon gjennomfører enkelte selskap en gap analyse hvor det kartlegges hvilke gap kunden må dekke for å bli moden. Selskapet er her påpasselig med å kun veilede og ikke rådgi da dette vil true deres uavhengighet.

Droftelse

Basert på empiriske funn har vi fått inntrykk av at akseptvurderingen er en svært sentral og viktig del av attestasjonen, da den danner grunnlaget for resten av prosessen. Dette støtter O'Dwyer et al. (2011) som finner at prosedyrer for oppdragsgodkjenning blir mer hensyntatt ved bærekraftsattestasjon. Revisor gjør flere viktige vurderinger i denne fasen hvilket vil påvirke kvaliteten på oppdraget og den endelige uttalelsen. Enkelte vurderinger er på overordnet nivå, mens vurderinger internt og av kunden vil vektlegges i stor grad. Ved den interne vurderingen er det svært viktig at selskapet sikrer at teamet som skal gjennomføre oppdraget samlet sett har tilstrekkelig kompetanse og kapabilitet. Dette fremgår også av attestasjonsstandarden som en viktig del av akseptvurderingen (ISAE 3000.22). Attestasjon av klimagassinformasjon er et nytt område som kombinerer både kvantitativ og kvalitativ informasjon (Manetti & Becatti, 2009), dette kan være utfordrende for revisor på flere områder. Etter vår oppfatning er det et behov for bruk av eksperter ved klimagassattestasjon for å sikre kompetansenivået på teamet som helhet.

Ved vurdering av kunden vil revisor kartlegge tilgjengelig dokumentasjon for å vurdere hens evne til å innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig bevis. Mangler på dette området vil kunne medføre at revisor ikke er i stand til å innhente bevis som tilfredsstillende kravene for å konkludere med ønsket grad av sikkerhet.

Vi får inntrykk av at revisor vektlegger enkelte andre områder ved en akseptvurdering av et attestasjonsoppdrag enn ved finansielle oppdrag. Det virker som at dette har en sammenheng med at klimagassattestasjon ikke er lovpålagt slik som finansiell revisjon, hvilket kan medføre

at revisor er mer selektiv når det gjelder å påta seg oppdrag. Oppdragsansvarlig revisor har tross alt ansvaret for attestasjonens endelige konklusjon og er, som tidligere forskning indikerer, risikoavers.

Som det uttales under et av intervjuene er forskjellen mellom finansiell revisjon og klimagassattestasjon at mesteparten av norske selskap er pålagt finansiell revisjon og dermed skal alle ha god nok kvalitet på det de leverer til at det kan revideres. Det kan også være betraktelig lettere å gjennomføre revisjon når all informasjonen kan spores tilbake gjennom et såkalt revisjonsspor. Finansiell revisjon har vært lovpålagt i mange år og selskapene er således vant til at dette ettergås av revisor og at de er nødt til å ha tilstrekkelig dokumentasjon og kvalitet på alt. Ved attestasjon av klimagassinformasjon er det kunden som selv etterspør verifisering, og kvaliteten på informasjonen er nødvendigvis ikke like høy, blant annet fordi det er et nytt og uregulert område. Som tidligere forskning indikerer misbruker mange selskap rettigheten til å selv vurdere hva som er vesentlig informasjon, og benytter rapportene til å fremme områder hvor de gjør det bra, og unnlater å rapportere på noe som stiller dem i et dårlig lys (Owen et al., 2000). Det påstås at bærekraftsrapportene er motivert av egeninteresse fremfor et ønske om å opptre ansvarlig og åpen overfor interessenter, hvilket trolig kan påvirke kvaliteten og balansen i rapporten.

På bakgrunn av ovennevnte virker det som revisor legger større vekt på å opparbeide seg en overordnet forståelse av selskapets prosesser, rapportering og tilgjengelige dokumentasjon før de påtar seg oppdraget, for å vurdere om kunden er “moden” for attestasjon. Dette er i tråd med O’Dwyer (2011) som finner at der klienter ikke har klare og akseptable kriterier for sine bærekraftsrapporter må attestasjonstilbyder vurdere om det er anbefalt å gi attestasjon. Vår studie finner at dersom revisor vurderer at kunden ikke er moden for attestasjon, vil flere av selskapene gjennomføre en gap analyse for å identifisere hvilke gap kunden må tette for å bli klar for attestasjon. I en slik analyse vil selskapet veilede kunden mot attestasjon, hvilket kan være fordelaktig for revisjonsselskapet på lengre sikt. Som det fremgår av empiriske funn, består selskapenes kunder innen klimagassattestasjon i all hovedsak av eksisterende revisjonskunder. Dersom selskapet tilbyr seg å veilede kunden mot attestasjon vil dette trolig generere økt arbeidsmengde innenfor attestasjon i kommende år, og potensielt forhindre at kunden tar med seg både attestasjonsoppdrag og revisjon til et annet selskap. Selskapet vil i så tilfelle naturligvis ha insentiver til å veilede kunden på veien, uten at de trer inn i en rådgivningsrolle.

Fastsettelse av sikkerhetsnivå

I likhet med tidligere forskning finner studien at det hovedsakelig benyttes et moderat sikkerhetsnivå ved attestasjon av klimagassinformasjon. Sikkerhetsnivået for attestasjonen fastsettes i dialog med kunde og beror i stor grad på revisors profesjonelle vurdering av kundens rapporteringsprosess og muligheten til å innhente bevis for å verifisere informasjonen.

Drøftelse

Attestasjonens sikkerhetsnivå medfører en rekke utfordringer knyttet til blant annet utforming og beskrivelser i endelig attestasjonsuttalelse. For attestasjon er det som tidligere adressert hovedsakelig moderat sikkerhetsnivå som benyttes, men dette er imidlertid et spekter. Det påpekes i et av intervjuene at grad av sikkerhet bør ses på som en skala, hvor moderat sikkerhet kan være alt fra minimumskravene og helt opp til et betryggende sikkerhetsnivå. Som Revisorforeningen (2022) uttaler ser man stor variasjon i hva attestasjonsuttalelsene dekker og hvor tydelig den angir hva som er attestert. Å signalisere gjennom uttalelsen hvor på skalaen man ligger i forhold til utførte handlinger og hva attestasjonen dekker kan være en utfordrende oppgave.

Det er fastslått gjennom både forskning og studiens empiriske funn at brukere ikke alltid forstår grad av sikkerhet og hva det innebærer. Dersom bruker ikke har kjennskap til sikkerhetsskalaen kan det tenkes at oppdrag med moderat sikkerhet likestilles i deres øyne. Ulempen med dette er at oppdrag med moderat sikkerhet kan ligge relativt tett opp mot et betryggende sikkerhetsnivå uten at dette plukkes opp. Studien finner også at selskapene historisk går utover minstekravene for moderat sikkerhet ved attestasjon av klimagassinformasjon. Det kan således stilles spørsmål om *hvorfor revisor skal gå utover minstekravene dersom dette likevel ikke oppfattes av brukerne av rapporten?* På en annen side må revisor fremdeles være trygg på at rapporten ikke inneholder vesentlige feil, slik at hen kan med god sikkerhet kan utstede sin konklusjon. Revisor er som nevnt risikoavers av natur og ifølge Rannekleiv og Behncke (2021) særlig eksponert for erstatningskrav. Dersom hen finner det nødvendig å gå utover minstekravene for å konkludere med valgt sikkerhetsnivå vil trolig enhver revisor velge å gjøre dette, uavhengig av om det tilfører rapporten økt verdi i brukernes øyne.

Ifølge empiriske funn er det heller ingen forventning i markedet til et betryggende sikkerhetsnivå. Dersom verken selskapets konkurrenter innhenter attestasjon med betryggende

sikkerhet, og brukerne av rapporten ikke har en forventning til betryggende sikkerhet vil kunden trolig ikke være interessert i høyere grad av sikkerhet, eller kostnaden det medfører.

Det er ikke mulig å garantere pålitelig verifisering (Manetti & Toccafondi, 2012), hvilket er en av hovedårsakene til at mange attestasjonstilbydere utelukker betryggende sikkerhet for bærekraftsrapportering og foretrekker moderat sikkerhet. Vi finner også støtte for denne påstanden. Til tross for at Kaplan og Ramanna (2022) argumenterer for at sikkerhetsnivået bør heves ved attestering av klimagassutslipp, finner denne studien at få selskaper har gode nok systemer til at det er en enkel jobb å gi betryggende sikkerhet. Dette kan trolig bli utfordrende for utstedere av bærekraftsrapporter når EUs bærekraftsdirektiv blir gjeldende for et stort antall norske selskaper i fremtiden. Direktivet vil stille krav til attestasjon av bærekraftsrapporter med moderat sikkerhet, hvilket trolig vil utvides til betryggende sikkerhet på sikt (PwC, 2022a). Selskaper blir med andre ord lovpålagt attestasjon av sin klimagassinformasjon med betryggende sikkerhet i fremtiden.

Som det fremgår av empiriske funn og tidligere forskning kan attestasjonsprosessen i tillegg til å ha verdi for selskapets rapportering det gjeldene året, bidra til å forbedre rapporteringen i senere år (Fallan & Granrud, 2020). Dette viser at til tross for at attestasjon av klimagassinformasjon i dag sjeldent gir høyere grad av sikkerhet enn moderat, kan attestasjonsprosessen i seg selv bidra til at kunden etablerer bedre systemer for rapportering og internkontroll. Som en av respondentene nevner er fokuset per nå å utvide scope, altså forbedre rapporteringen, fremfor å øke sikkerhetsnivået. Selskapene vil da være bedre rustet for fremtiden når strengere krav for rapportering og treffer dem.

Sammensetning av oppdragsteam

Studien finner at attestasjon av klimagassinformasjon alltid gjennomføres i team. Dette bidrar til å sikre tilstrekkelig kompetanse og derav kvalitet på oppdraget. Oppdragsteam består minimum av tre til fire personer, hvorav alltid én person med revisjonskompetanse og én person med bærekraftskompetanse, eller spesialkompetanse på klimagassutslipp. Størrelsen på oppdragsteam varierer basert på størrelsen og omfanget av et oppdrag, og i hvor stor grad det er behov for bruk av eksperter. Alle selskapene i studien benytter eksperter på sine oppdrag, alt fra ingeniører, sektoreksperter og revisorer med bred erfaring på klimagassinformasjon.

Drøftelse

Etter ISAE 3410 forventes det at de fleste oppdrag er sammensatt av multidisiplinære team som inkluderer en eller flere eksperter (Bjerketveit, 2014). Til tross for at kun ett av selskapene benytter ISAE 3410 ved attestasjon av klimagassinformasjon konsekvent, har alle selskapene multidisiplinære team med en eller flere eksperter på stort sett alle oppdrag. I hvor stor grad de spiller på ekspertene varierer fra oppdrag til oppdrag, men det er som regel alltid behov for en viss grad av involvering ved klimagassattestasjon. Vi får inntrykk av at bruk av eksperter og multidisiplinære team er svært viktig for å sikre den samlede kompetansen på oppdragsteamet. Dette støtter Huggins et al. (2011) og Coracioni og Danescu (2020) som påpeker at det ofte kan være hensiktsmessig med bruk av eksperter utenfor regnskapsfaget.

Det kan dog virke som at det høye fokuset på bruk av eksperter kommer av revisors behov for å forsikre seg at teamet samlet sett innehar et tilstrekkelig kompetansenivå, fremfor å tilfredsstille kravet til bruk av eksperter etter ISAE 3410. Tidligere forskning (Huggins et al., 2011) finner at revisor har mindre kunnskap enn andre attestasjonstilbydere. Det kan spekuleres om hvorvidt strukturen på oppdragsteamet vil endres etter hvert som flere revisorer gjennomgår kurs som Bærekraftsakademiet og tilegner seg bredere kunnskap innenfor bærekraftsområder. Potensielt vil fremtidens revisor da ha tilegnet seg tilstrekkelig ekspertise til å dekke både revisjons- og ekspertrollen.

Metodikk for attestasjon av klimagassinformasjon

Studien finner at selskapene har utarbeidet egne metodikker som benyttes ved attestasjon av klimagassinformasjon. De er hovedsakelig basert på ISAE 3000 og gjelder for attestasjon av bærekraftsinformasjon generelt. Et av selskapene har også utarbeidet en egen metodikk basert på ISAE 3410 for klimagassattestasjon. Metodikkene har tydelige likhetstrekk med metodikk for finansiell revisjon, og har som formål å operasjonalisere og konkretisere attestasjonsstandardene der de oppleves generell og uklare.

Drøftelse

En av årsakene til at selskapene har utarbeidet egne metodikker og rutiner for attestasjon av klimagassinformasjon er ISAE 3000 sin generelle karakter. Både tidligere forskning og vår

studie finner at ISAE 3000 er lite spesifikk rettet mot attestasjon av bærekraftsinformasjon, herunder klimagassinformasjon, og lite forskrivende med hensyn til hvordan bevis skal innhentes ved slike oppdrag. Dette er også en av årsakene til at ISAE 3410 ble utarbeidet. m Attestasjonsstandarden etterlater mye til subjektiv tolkning hos revisjonsselskapene, hvilket kan medføre ulike tolkninger på tvers av selskapene og hver enkelt revisor. Som det følger av empiriske funn kan dette medføre flere ulike nivåer av kvalitet på oppdragene. En nedfelt metodikk for attestasjonsprosessen bidrar trolig til å sikre en viss kvalitet på alle oppdrag, og tolkning innad i revisjonsselskapene. Vi får inntrykk av at metodikkene i stor grad baseres på trekk fra finansiell revisjon. Dette støtter O'Dwyer et al. (2011) som finner at selskaper overfører overordnede trekk fra revisjon i et forsøk på å konstruere attestasjonsprosessen på en måte som knytter den nærmere tradisjonelle revisjonstilnæringer.

5.2 Attestasjonsstandard

Vi vil i dette delkapittelet presentere vår konklusjon på vårt andre forskningsspørsmål knyttet til bruk av attestasjonsstandard for klimagassattestasjon, samt legge frem våre drøftelser rundt studiens empiriske funn.

Hvilke attestasjonsstandard benyttes ved attestasjon av klimagassinformasjon?

Studien finner at det i hovedsak er ISAE 3000 som benyttes ved attestasjon av klimagassinformasjon. Unntaket er tilfeller hvor revisor kun skal attestere på klimagassinformasjon hvor ISAE 3410 benyttes.

Drøftelse

ISAE 3410 skal benyttes som en supplerende standard ved attestasjonsoppdrag hvor det skal avgis uttalelse om en enhets klimagassrapport, med unntak av tilfeller hvor oppdragsansvarlig revisor vurderer at klimagassinformasjonen er "en relativt liten del" av den samlede informasjonen som attesteres. Studien finner at årsaken til at ISAE 3000 hovedsakelig benyttes for attestasjon av klimagassinformasjon er at majoriteten av oppdrag omhandler attestasjon av bærekraftsrapporter i sin helhet, hvorav klimagassinformasjonen kun utgjør en liten del. Bærekraftsrapporten inneholder ofte flere indikatorer og en rekke nøkkeltall, hvilket medfører at det ikke er vanlig med egen referanse til ISAE 3410. Det kan stilles spørsmål ved hvorfor

klimagassinformasjonen alltid vurderes å være “en relativt liten del”, og om selskapene tar i betraktning hvor vesentlig informasjonen er, og ikke bare antall sider den utgjør.

Studien finner at ISAE 3000 oppfattes som svært generell og lite spesifikk rettet mot bærekraftsattestasjon. Det trekkes også frem at standarden gir lite veiledning rundt hva revisor faktisk skal gjøre ved slike oppdrag, og derav baseres i stor grad på en skjønnsmessig vurdering. Etter vår gjennomgang av attestasjonsstandardene opplever vi derimot ISAE 3410 som beskrivende og veiledende på de fleste aspekter ved klimagassattestasjon. Mye av kritikken som adresseres rundt attestasjon av bærekraftsinformasjon burde kanskje ikke relateres til klimagassinformasjon da denne standarden etter vår mening svarer på flere av problemstillingene. Det kan reises spørsmål om hvorfor fire av fem selskap likevel benytter ISAE 3000 alene når ISAE 3410 er utarbeidet spesifikt for å supplere ved attestasjon av klimagassinformasjon.

Vi merker oss at det eneste selskapet med lav terskel for å benytte ISAE 3410 ved attestasjon av klimagassinformasjon er selskapet med desidert minst erfaring på området. Det kan spekuleres om hvorvidt deres senere inntreden på attestasjonsmarkedet er en årsaksfaktor. ISAE 3410 gjelder for attestasjonsuttalelser for perioder som avsluttes 30. september 2014 eller senere. Denne standarden gjaldt altså ikke da majoriteten av selskapene startet med attestasjon av bærekraft- og klimagassinformasjon. Det kan spekuleres om dette er en av årsakene til at selskapene hovedsakelig benytter ISAE 3000 for slike oppdrag, da det var denne standarden som var gjeldende da de startet med denne type attestasjoner og følgelig startet å etablere interne arbeidsrutiner og metodikker.

Alle respondentene forteller at de har utarbeidet egne rutiner, retningslinjer og metodikk for attestasjon av klimagassinformasjon, hvorav flere påpeker at metodikkene bygger på ISAE 3000. Spørsmålet er *hvorfor skal de gå vekk fra det som fungerer godt?* Det uttales gjennom et intervju at arbeidet trolig ikke hadde vært særlig annerledes dersom det ble supplert med ISAE 3410. En av de største forskjellene mellom ISAE 3000 og 3410 er 3410 sitt fokus på bruk av eksperter ved spesielt komplekse oppdrag. Det fremgår av studiens empiriske funn at alle selskapene tilnærmet alltid benytter eksperter ved attestasjonsoppdrag av klimagassinformasjon. Studien finner også lite forskjeller ellers blant selskapene som i hovedsak benytter ISAE 3000 og selskapet som benytter ISAE 3410 ved klimagassattestasjon, hvilket støtter resonnetet.

Avslutningsvis nevnes en kommende attestasjonsstandard for attestasjon av bærekraftsrapportering, ISSA 5000. Den nye standarden tar ifølge Kirkeby et al. (2023) utgangspunkt i ISAE 3000 og andre relevante standarder, og skal dekke både betryggende og moderat sikkerhet. Forhåpentligvis vil den nye standarden svare på flere av utfordringene som oppleves med de nåværende attestasjonsstandardene, slik som etterlyses av respondentene.

5.3 Innhenting av bevis

Vi vil nå presentere vår konklusjon på vårt tredje forskningsspørsmål knyttet til innhenting og vurdering av bevis, samt legge frem våre drøftelser rundt studiens empiriske funn.

Hvordan innhentes bevis for å konkludere på klimagassinformasjon, og hvordan vurderes kvaliteten på bevisene?

Studien finner at det legges stor vekt på risikovurderingshandlinger og overordnet kvalitetskontroll. Dette for å skaffe en overordnet forståelse av kunden og vurdere risikoen for vesentlig feilinformasjon. Attestasjonshandlingene som går igjen ved samtlige oppdrag er forespørsler, samtaler med ledelsen, analyse av datagrunnlag og vurdering av utslippsfaktor. Hvor det er mulig legges det stor vekt på å innhente bevis knyttet opp mot den finansielle revisjonen. Test av kontroller blir benyttet til en viss grad, men avhenger av internkontrollsystemet etablert hos kunden. Det utføres lite detaljtesting, kun hvor risikoen anses som spesielt høy.

Ved vurdering av bevisets tilstrekkelighet og hensiktsmessighet vektlegges revisjonsspor hvor revisor kan gå tilbake å se kilden til utslippet. Det legges også vekt på å koble opp informasjonen mot det finansielle regnskapet da alle kjøp skal være dokumentert i et rapporteringssystem. Likt som ved finansiell revisjon anses eksterne bevis ofte å være av høyere kvalitet enn interne bevis, og vektlegges derav i større grad. Ved bevis fra samtaler vurderes kvaliteten basert på blant annet oppfattet kunnskapsnivå hos rapporteringsansvarlige. Samtaler vil videre underbygges med substanshandlinger og/eller andre samtaler. Ved analyse av utslippsfaktor vil kildens troverdighet påvirke bevisets kvalitet.

Overordnet avhenger kvaliteten på bevisene av hvordan og hva kunden selv beregner, hvor ofte det følges opp og hvor godt systemene sikrer fullstendighet. Et typisk godt bevis kan bekreftes eksternt og fra flere kilder. Det oppleves ikke problematisk å innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig bevis for å konkludere på et oppdrag, men kan tidvis oppleves som tidkrevende.

Drøftelse

Samlet sett finner studien at attestasjonsprosessen varierer fra selskap til selskap, hvilket støtter lignende funn gjort av Fallan (2020). Studien finner at test av kontroller vektlegges i varierende grad hos respondentene, hvilket begrunnes med at kundene ofte ikke har gode og veletablerte internkontrollsystemer. Test av kontroller er utformet for å vurdere måleffektiviteten av kontrollene med hensyn på å forebygge, eller avdekke og korrigere vesentlig feilinformasjon på påstandsnivå. Dersom kunden har et dårlig kontrollregime, vil det ikke være hensiktsmessig å utføre test av kontroller for å underbygge sin konklusjon. Det er for øvrig heller ingen krav om test av kontroller ved moderat sikkerhetsnivå etter ISAE 3000 og ISAE 3410. Vi får inntrykk av at revisor ville vektlagt test av kontroller i større grad dersom kunden hadde bedre systemer og internkontroll, slik som ved finansiell revisjon. Som tidligere nevnt kan attestasjonsprosessen og oppfordringer fra revisor bidra til at kunden etablerer bedre systemer og internkontroll på sikt, hvilket trolig vil gi revisor bedre mulighet til å gjennomføre test av kontroller i fremtiden.

Vi finner at det utføres lite detaljtester i forhold til finansiell revisjon. Dette er heller ikke et krav etter ISAE 3000 og ISAE 3410 på et moderat sikkerhetsnivå. Det ble enten uttrykt liten grad av detaljtesting, eller ikke nevnt i det hele tatt. Detaljtesting blir hovedsakelig kun gjennomført der risikoen anses svært høy, for eksempel ved scope 3 rapportering. En av hovedårsakene til dette er at oppdragene som regel gir moderat sikkerhet, hvilket er i tråd med standardene. Til tross for at det ikke er et krav i standardene hevdes det i et intervju at man likevel burde gå noe i detaljene. Med bakgrunn i revisors risikoaversjon vil revisor alltid være så trygg som mulig med hensyn til sikkerhetsnivå når hen skal avgi sin konklusjon og gå god for at informasjonen ikke inneholder vesentlige feil eller misligheter. Dersom det utføres lite detaljtesting vet revisor at det nokså sikkert finnes feil som ikke er avdekket. Som det antydes gjennom et intervju vil man trolig finne flere feil dersom oppdraget gir betryggende sikkerhet, hvilket setter strengere krav til detaljtesting.

Som vi ser fra studiens empiriske funn vektlegger et av selskapene både detaljtesting og test av kontroller i større grad enn andre. Dette var selskapet som hadde betraktelig lenger erfaring innenfor klimagassattestasjon, og hvor respondentene også hadde lengst erfaring på området. Det kan spekuleres om hvorvidt det foreligger en korrelasjon mellom erfaring og hvilke attestasjonshandlinger som gjennomføres ved klimagassattestasjon.

Ved vurdering av bevisets hensiktsmessighet og tilstrekkelighet spiller revisors profesjonelle skepsis og skjønn en stor rolle. Det er gjenstand for profesjonelt skjønn hvorvidt det er innhentet tilstrekkelig og hensiktsmessig bevis, og om det er nødvendig å gjennomføre videre handlinger. Samlet sett kan vi se fra studiens empiriske funn at revisor oftest går utenfor minstekravene av hva som kreves av attestasjonshandlinger etter ISAE 3000 og 3410 ved et moderat sikkerhetsnivå. Dette kan trolig forklares med bakgrunn i revisors risikovegning. Historisk sett har revisor arbeidet med finansiell revisjon med et betryggende sikkerhetsnivå. Her stilles høyere krav til blant annet utførelse av test av kontroller, substanshandlinger og detaljtesting da konklusjonen skal gi sikkerhet for at informasjonen i sin helhet ikke inneholder vesentlig feil. Moderat sikkerhet innebærer derimot en negativ konklusjon hvor revisor gir uttrykk for om hen er blitt oppmerksom på forhold som gir hen grunn til å tro at informasjonen om saksforholdet inneholder vesentlig feilinformasjon (ISAE 3000.69). Dersom revisor kun følger minstekravene som fremgår av attestasjonsstandardene kan det tenkes at det ikke oppnås tilstrekkelig trygghet hvor revisor er komfortabel med å avgi sin konklusjon.

Det oppleves samlet sett ikke som en utfordring å innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig bevis. Dette kan sees i sammenheng med et moderat sikkerhetsnivå og derav lavere krav til tilstrekkelighet av bevis enn ved finansiell revisjon. Trolig vil dette spille inn på hvor omfattende det oppleves å oppdrive tilstrekkelig mengde bevis for å konkludere på oppdraget.

Samlet sett har vi et inntrykk av at attestasjonshandlingene ved klimagassattestasjon i stor grad baseres på å oppnå en overordnet forståelse av kundens prosesser, systemer og internkontroll for å identifisere risiko. Ved forespørsler og samtaler legges det stor vekt på revisors vurdering av informasjon som fremkommer og kundens kompetansenivå. Det kreves også flere rimelighetsvurderinger, og subjektive vurderinger om hvorvidt kundens prosesser, rutiner og

grunnlag er tilstrekkelige. Helhetlig viser dette at revisor under hele prosessen må utøve profesjonell skepsis og skjønn. Til tross for tidligere forskning (Huggins et al., 2011) som bemerker at revisor har mindre kunnskap om bærekraftsinformasjon enn andre attestasjonstilbydere, opplever alle respondentene at de enten alene, i teamet eller gjennom selskapets nettverk har nok opplæring, kompetanse og erfaring til å utøve tilstrekkelig profesjonell skepsis og skjønn ved en klimagassattestasjon.

Vi finner at flere opplevde utfordringer knyttet til innhenting av bevis ved klimagassattestasjon kan knyttes opp mot revisjonens iboende begrensninger, hvilket er i tråd med vår initiale antagelse. Vi vil nå drøfte modellen opp mot attestasjon og derav modifisere tilhørende overskrifter.

1. Den ikke-finansielle rapporteringens natur

Basert på studiens empiriske funn finner vi at kompetansenivået hos selskap som utsteder bærekraft- og klimagassrapporter varierer i stor grad. De som arbeider med utarbeidelse av slike rapporter er ofte ikke kjent med revisors arbeid og medfølgende dokumentasjonskrav ved en attestasjon. Det stilles strenge krav til bevisenes tilstrekkelighet og hensiktsmessighet, derav revisor er avhengig av god rapportering og dokumentasjonen hos kunden for å innhente bevis som tilfredsstillende kravene. Mye av informasjonen tilknyttet klimagasser er estimater beregnet av selskapet selv, hvilket ofte er forbundet med subjektive vurderinger. Dette kan by på utfordringer for revisor da hen er avhengig av tilstrekkelig grunnlag og informasjon om estimater. Det oppleves imidlertid at enkelte kunder benytter eksterne leverandører der de ikke har tilstrekkelig kompetanse selv og trenger hjelp, hvilket vil gjøre den overordnede rapporteringen til kunden bedre og derav revisors jobb lettere.

2. Attestasjonshandlingenes natur

Overordnet får vi inntrykk av at innhenting av bevis på klimagassinformasjon i stor grad baseres på revisors skjønn og vurderinger, og derav variere fra revisor til revisor og på tvers av selskap. Gjennomgående handlinger i samtlige attestasjonsoppdrag er blant annet forespørsler og samtaler med ledelsen. Spørsmålet er *hvem skal forespørslene rettes til? Og er svarene tilfredsstillende eller må man stille spørsmål ved troverdigheten?* Dette vil være gjenstand for

revisors skjønn og profesjonelle vurderinger. Studien finner at attestasjonsstandarden ISAE 3000 oppleves å gi lite veiledning rundt hvilke handlinger som kreves, og dermed overlates den skjønsmessige vurderingen til revisor.

Studien finner også at det oppleves store begrensninger i kundens regnskap- og internkontrollsystemer. En godt designet internkontroll er ikke tilstrekkelig, den må også være godt implementert og fungere i praksis for at den kan brukes til å underbygge revisors konklusjon. Det er heller ingen selvfølge at revisor mottar all relevant informasjon fra ledelsen, hvilket studien finner tidvis er utfordrende. Dette gjelder spesielt hvor kunden ikke er vant til revisjonsspor i forbindelse med klimagasser, og det hender derfor at revisor må grave for å få riktig og god dokumentasjon.

3. Attestasjonens økonomiske begrensninger

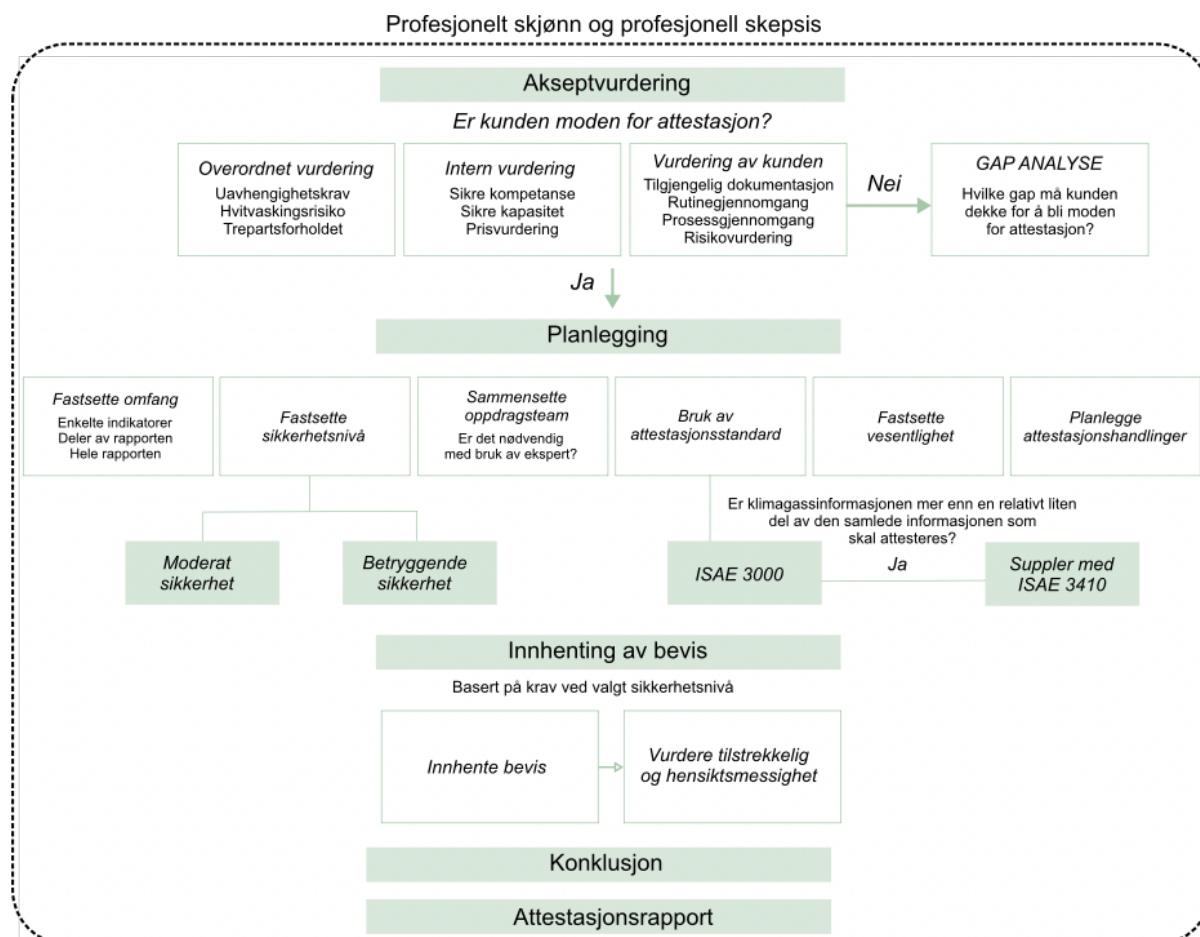
Videre må attestasjonen gjennomføres innenfor en rimelig tidsperiode og til en rimelig kostnad. Bærekraftsrapporten eller klimaregnskapet med tilhørende attestasjonserklæring skal ofte offentliggjøres innen en frist. Det fremkommer av studiens empiriske funn at et selskap tidligere har opplevd at en attestasjon ble begrenset av en slik tidsmessig årsak. Studien finner også at kunden ofte ikke ønsker å betale for et betryggende sikkerhetsnivå. Dette kan forklares med bakgrunn i at markedet og brukerne ikke forventer det, at konkurrentene ikke gjør det og/eller at det blir svært kostnadskrevenende.

5.4 Revidert attestasjonsprosessmodell

Basert på studiens hovedfunn, tilhørende drøftelse og overordnede konklusjon har vi utarbeidet en revidert modell for attestasjonsprosessen av klimagassinformasjon. I tillegg har vi benyttet elementer fra ISAE 3000 og 3410. Vår modell tar utgangspunkt i figur 4 - Attestasjonsprosessen introdusert i kapittel 2.3, men er utvidet for å illustrere viktige vurderinger og valg revisor må ta gjennom prosessen som vi finner gjennom studiens empiriske funn.

Vi har valgt å ta utgangspunkt i den opprinnelige figurens fem moduler da vi vurderer alle å være hensiktsmessige og nødvendige for å illustrere de ulike fasene gjennom

attestasjonsprosessen. Hovedtrekkene i modellen er generelle for attestasjon av bærekraftsinformasjon, mens enkelte elementer vil være spesifikt for klimagassattestasjon. Den opprinnelige figuren er utarbeidet med bakgrunn i en modell fra IAASBs veiledning for bruk av ISAE 3000 og forenklet for undervisningsformål. Vi så behovet for å utarbeide en modell som var noe mer detaljert og foreskrivende, og som på en enkel og oversiktlig måte illustrerte de viktigste valgene og vurderingene revisor må ta gjennom denne prosessen.



Figur 9 - Revidert attestasjonsprosessmodell

Gjennom intervjuene fremkom det at akseptvurderingen er en svært viktig del av prosessen, og for muligheten til å innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig bevis. Modulen *akseptvurdering* inkluderer nå en utvidet oversikt over hvilke vurderinger revisor må ta, både overordnet, internt og av kunden. Trepartsforholdet, illustrert i figur 3, er nå også inkludert som en del av den overordnede akseptvurderingen. Vi ønsket også at modellen skal illustrere hva revisor gjør dersom de finner at kunden ikke er moden for attestasjon, hvilket var en av årsakene til at vi

valgte å endre navnet på modulen. Etter vårt inntrykk er alle undermodulene like viktige og aksept av oppdraget avhenger av at alle disse kriteriene er tilfredsstillende.

Modulen *planlegging* illustrerer nå de ulike valgene revisor må ta før bevisinnhenting kan starte. Vi har spesifisert fastsettelse av sikkerhetsnivå og bruk av attestasjonsstandard for å illustrere valget mellom moderat og betryggende sikkerhet og bruk av ISAE 3410 som en supplerende standard. Basert på studiens empiriske funn oppdaget vi at det alltid benyttes team og at sammensetningen er en sentral del i planleggingsfasen hvor selskapet må sikre at teamet som helhet har tilstrekkelig kompetanse for å gjennomføre oppdraget. Studien finner en konsekvent involvering av eksperter, hvilket antyder at bruk av attestasjonsstandard(er) har liten innvirkning på hvordan attestasjonen utføres i praksis. Fastsettelse av omfang og sikkerhetsnivå vil derimot ha innvirkning på både sammensetning av oppdragsteam, planlegging av attestasjonshandlinger og fastsettelse av vesentlighet.

Modulen *innhenting av bevis* har færre utvidelser, men illustrerer nå at det vil avhenge av valgt sikkerhetsnivå, i tillegg til at revisor må vurdere tilstrekkelighet og hensiktsmessighet av bevis som innhentes. Innhenting og evaluering av bevis utgjør størstedelen av revisors arbeid med å utforme en attestasjonskonklusjon. Vi har dog valgt å ikke illustrere typiske attestasjonshandlinger som fremgår av studiens empiriske funn da dette er en skjønsmessig vurdering og et situasjonsbestemt valg som tas på bakgrunn av attestasjonens omfang, sikkerhetsnivå og attestasjonsstandard, i tillegg til selskapet og dets kompleksitet.

Studien vår har ikke tatt for seg modulene *konklusjon* og *attestasjonsrapport*, og vi har derfor ikke gjort noen endringer på disse områdene. Dette kan være et mulig område for fremtidig forskning i et forsøk på å utvide den reviderte modellen. Avslutningsvis har vi valgt å videreføre utøvelse av profesjonelt skjønn og profesjonell skepsis. Vi ønsket å tydeliggjøre viktigheten av at dette utøves gjennom alle stegene i prosessen for å gjennomføre oppdraget på en tilfredsstillende måte ved å illustrere dette som en ramme rundt prosessen.

Den reviderte attestasjonsprosessmodellen bidrar til forskningslitteratur ved å gi et rikere øyeblikksbilde av hvordan attestasjon av klimagassattestasjon utspiller seg i de fem store revisjonsselskapene i Norge i dag. Modellen kan benyttes som en introduserende modell for læring- og undervisningsformål, og være interessant for blant annet praktikere. Fremtidig

forskning kan ta utgangspunkt i den reviderte modellen ved å gjennomføre en oppfølgingsstudie for å undersøke hvordan selskaper operasjonaliserer de kommende kravene for rapportering og attestasjon av bærekraftsinformasjon, eksempelvis ESRS og ISSA 5000. Det kan også være interessant å se nærmere på modulene i prosessen studien vår ikke dekker.

Gjennom intervjuene finner vi at bærekrafts- og klimagassrapportering er en modenhetsreise for både rapporterende selskaper og revisjonsselskapene. Vi vet at bærekraftsrapportering vil bli obligatorisk for en rekke selskap i de kommende årene, og etter CSRD er det pålagt å rapportere på klimagassutslipp. Det er fortsatt en lang vei å gå for alle parter før man når kvaliteten på en finansiell revisjon, men faktum at revisjonsselskapene jobber for å ruste seg mot det som kommer viser at de er på god vei. Modellen har potensialet til å videreutvikles og modifiseres i fremtiden.

5.5 Forslag til videre forskning

Bærekraft er et tema i rask og stadig utvikling, hvilket kan medføre betydelige endringer på relativt korte tidsrom. I takt med det økende fokuset på bærekraft og det faktum at forskning på bærekraftsattestasjon er begrenset vil vi nå presentere våre forslag til videre forskning.

I vår studie har vi valgt å utelate attestasjonens konklusjon og endelige rapport da tidligere forskning i stor grad har fokusert på disse områdene. Vi finner dog få studier som benytter lik metodiske tilnærming som denne studien, og det kan derfor være innholdsrikt å replikere vår studie med fokus på disse fasene av attestasjonsprosessen. Studien finner blant annet at én respondent opplevde vesentlighet som et utfordrende område. Fastsettelse av vesentlighet er en sentral del av attestasjonsprosessen og det kan derfor være interessant å se nærmere på vesentlighetsaspektet ved slike oppdrag.

Studiens utvalg begrenser seg til de fem store revisjonsselskapene i Norge. Det kan derfor være aktuelt for fremtidig forskning å gjennomføre en lignende studie med et utvalg revisjonsselskap av mindre størrelse og gjerne et annet utgangspunkt. Ifølge O'Dwyer og Owen (2005) er det betydelige forskjeller i måten attestasjonen utføres avhengig av type attestasjonstilbyder. En komparativ studie kan derfor gjennomføres for å undersøke hvordan selskap som ikke er revisjonsselskap, for eksempel konsulentselskap, gjennomfører attestasjon av klimagassinformasjon for å sammenligne praksisene. Det kan eventuelt benyttes en kvantitativ tilnærming, eksempelvis spørreundersøkelser, for å trekke mer generelle sluttkonklusjoner.

Litteraturliste

Akselberg, C-E. (2021). Forslag til nytt direktiv for bærekraftsrapportering i Europa. *Klima og Bærekraft* 21(5), 37-38.

[https://www.revregn.no/asset/Utgaver/2021/05/RR-2021-05\(37\).pdf](https://www.revregn.no/asset/Utgaver/2021/05/RR-2021-05(37).pdf)

Alsahali, K & Malagueño, R. (2021). An Empirical Study of Sustainability Reporting Assurance: Current trends and new insights. *Journal of Accounting*, 18(5).

<https://doi.org/10.1108/JAOC-05-2020-0060>

Auditboard. (2021, 26. juli). What Is an Audit Trail? Everything You Need to Know.

Auditboard. <https://www.auditboard.com/blog/what-is-an-audit-trail/>

Baier, C., Götttsche, M., Hellmann, A. & Schiemann, F. (2022) Too Good To Be True: Influencing Credibility Perceptions with Signaling Reference Explicitness and Assurance. *J Bus Ethics* 178, 695-714. <https://doi.org/10.1007/s10551-020-04719-7>

Ballou, B., Chen, P.C., Grenier, J.H. & Heitger, D.L. (2018). Corporate social responsibility assurance and reporting quality: Evidence from restatements. *Journal of Accounting and Public Policy* 37(2), 167-188. <https://doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2018.02.001>

BDO Norge. (u.å.). *Attestasjon av bærekraftsrapporter*. BDO.

<https://www.bdo.no/nb-no/tjenester/baerekraft/baerekraftsrapportering/attestasjon-av-baerekraftsrapporter>

Bekken, F., & Svendsen, J. (2021). *Revisors attestasjon av bærekraftsrapporter: Nytt for institusjonelle investorer i Norge*. [Masteroppgave; Norges teknisk-naturvitenskapelige universitet]. NTNU Open.

<https://ntnuopen.ntnu.no/ntnu-xmlui/bitstream/handle/11250/2780528/no.ntnu%3Ainspera%3A82733539%3A83968552.pdf?sequence=1>

Bini, & Bellucci, M. (2019). Integrated Sustainability Reporting: Linking Environmental and Social Information to Value Creation Process. *Springer International Publishing*.

<https://doi.org/10.1007/978-3-030-24954-0>

Bjerketveit, R. (2014). Attestasjonsoppdrag av klimagassrapporter. *Revisjon og Regnskap*, 14(7), 53-54. <https://www.revregn.no/asset/pdf/2014/7-53-4.pdf>

Brandsås, H. (2019). Bærekraft og rapportering. *Revisjon og Regnskap*, 19(6), 31-33.

<https://www.revregn.no/asset/Utgaver/2019/6-31-3.pdf>

Carey, P., Simnet, R. & Tanewski, G.A. (1999). Voluntary Demand for Internal and External Auditing by Family Businesses. *Auditing A Journal of Practice & Theory* 19(s-1).

https://www.researchgate.net/publication/228320425_Voluntary_Demand_for_Internal_and_External_Auditing_by_Family_Businesses

Chen, P., Ballou, B., Grenier, H. J., & Heitger, L. D. (2019). Sustainability assurance's link to reporting quality. *Journal of Accountancy*.

<https://www.journalofaccountancy.com/news/2019/oct/sustainability-assurance-link-to-reporting-quality-201919354.html>

Chen, Q., Kelly, K., & Salterio, S. E. (2012). Do changes in audit actions and attitudes consistent with increased auditor scepticism deter aggressive earnings management? An experimental investigation. *Accounting, Organizations and Society*, 37(2), 95-115.

<https://doi.org/10.1016/j.aos.2011.11.001>

Choen, J. & Simnett, R. (2015). CSR and Assurance Services: A Research Agenda. *Auditing A Journal of Practice & Theory forthcoming(1)*. <https://doi.org/10.2308/ajpt-50876>

Chong, H. G. (2014). Auditing The Emissions. *Journal of Accountancy*.

https://www.researchgate.net/publication/275893839_Audit_the_greenhouse_gas_statements

Christensen, H.B., Hail, L. & Leuz, C. (2021). Mandatory CSR and sustainability reporting: economic analysis and literature review. *Review of Accounting Studies* 26, 1176–1248.

<https://doi.org/10.1007/s11142-021-09609-5>

Christoffersen, L., Johannessen, A. & Tufte, P.A. (2021) *Introduksjon til samfunnsvitenskapelig metode* (6. utg). Abstrakt Forlag A/S.

Connelly, B.L., Certo, S.T., Ireland R.D. & Reutzel, C.R. (2010). Signaling Theory: A Review and Assessment. *Journal of Management*. 37(1).

<https://doi.org/10.1177/0149206310388419>

Coracioni, A. T. & Danescu, T. (2020) Implications of Financial Audit in Ensuring the Credibility of Greenhouse Gas Emissions Statements. *Audit Financiar* 18 (158): 385-394.

https://www.researchgate.net/publication/341086372_Implications_of_Financial_Audit_in_Ensuring_the_Credibility_of_Greenhouse_Gas_Emissions_Statements

Eilifsen, A., Messier, W. F., Glover, S. M., & Prawitt, D. F. (2014). *Auditing & assurance services* (3rd ed., pp. XVI, 707). McGraw-Hill.

Emisoft. (u.å.a). *Hva er GHG-protokollen?* Emisoft.

<https://www.emisoft.com/kunnskapssenter/ghg-protokollen/hva-er-ghgprotokollen/>

Emisoft. (u.å.b). *Klimaregnskap*. Emisoft.

https://www.emisoft.com/klimaregnskap/?utm_term=klimaregnskap&utm_campaign=S%C3%98K+%7C+Klimaregnskap&utm_source=adwords&utm_medium=ppc&hsa_acc=3388338593&hsa_cam=16651317022&hsa_grp=140476820328&hsa_ad=590393081002&hsa_src=g&hsa_tgt=kwd-316711337925&hsa_kw=klimaregnskap&hsa_mt=b&hsa_net=adwords&hsa_ver=3&gclid=CjwKCAiAr4GgBhBFEiwAgwORrbuppUBIOSVET-wbyj2QvHKS5d0qhc1oxgGIgi4fFqyTgrx_68hZUBoCIPOQA vD_BwE

Fallan, E. (2020). Attestasjon av rapportering om sosiale og miljømessige forhold i Norge og internasjonalt - kort blikk på historie, standarder og praksis. Kapittel 10 i Baksaas, Kulset og Stenheim (red.): *Aktuelle temaer i regnskap og revisjon*. Oslo: Cappelen Damm.

Fallan, E., & Granrud, H. R. (2020). Attestasjon av rapportering om sosiale, miljømessige og økonomiske forhold (miljø-, samfunnsansvars- og bærekraftsrapportering). I T. D. Stenvold, & M. M. Degerstrøm, *Revisjonshandlinger i praksis* (ss. 361-392). Bergen: Fagbokforlaget.

Farmer, T.A. (1993). Testing the Effect of Risk Attitude on Auditor Judgments Using Multiattribute Utility Theory. *Journal of Accounting, Auditing and Finance* 8(1).
<https://doi.org/10.1177/0148558X9300800106>

Farooq, M. B. & De Villiers, C. (2017) The market for sustainability assurance services: A comprehensive literature review avenues for research. *Pacific Accounting Review* 29(1) 79-106. <https://doi.org/10.1108/PAR-10-2016-0093>

Finanstilsynet. (2020). *Kartlegging av foretakenes bærekraftsrapportering*.
https://www.finanstilsynet.no/globalassets/tilsyn/finansiell-rapportering/kartlegging_av_foretakenes_barekraftsrapportering_01092020.pdf

FN-sambandet. (2021, 28. oktober). *Bærekraftig utvikling*. FN.
<https://www.fn.no/tema/fattigdom/baerekraftig-utvikling>

FN-sambandet. (2023, 04. april). *FNs bærekraftsmål*. FN.
<https://www.fn.no/om-fn/fns-baerekraftsmaal>

Francis, J. R. (2004). What do we know about audit quality? *The British Accounting Review*, 36(4), 345–368. <https://doi.org/10.1016/j.bar.2004.09.003>

Global Reporting Initiative (GRI) (2021). GRI Standards.
<https://www.globalreporting.org/standards/what-are-the-gri-standards/>

Green, W. & Taylor, S. (2013). Factors that influence perceptions of greenhouse gas assurance provider quality. *International Journal of Auditing*, 17(3), 288–307.

<https://doi.org/10.1111/ijau.12004>

Greenpeace Norge. (2023). Hva er grønnvasking? Guide og eksempler. *Greenpeace*.

<https://www.greenpeace.org/norway/fakta/forbruk/hva-er-gronnvasking-guide-og-eksempler/>

Gürtürk, A. & Hahn, R. (2016). An Empirical assessment of assurance statements in sustainability reports: Smoke screens or enlightening information? *Journal of Cleaner Production*, 136(Part A):30-41.

<https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2015.09.089>

Hirsch, E.V. & Kaarbø, T. (2015). Rådgivning og annen bistand innenfor skatte- og avgiftsretten: Revisors ansvar for feil. *Revisjon og Regnskap*, 15(3), 44-54.

<https://www.revregn.no/asset/pdf/2015/3-44-54.pdf>

Hodge, K., Subramaniam, N., Stewart, J. D. (2009) Assurance of Sustainability Reports:

Impact on Report Users' Confidence and Perceptions of Information Credibility. *Australian*

Accounting Review 19(3), 178-194. <https://doi.org/10.1111/j.1835-2561.2009.00056.x>

Huggins, A., Green, W. J., & Simnett, R. (2011). The competitive market for assurance engagements on greenhouse gas statements: Is there a role for assurers from the accounting profession? *Current Issues in Auditing*, 5(2), A1–AA12. <https://doi.org/10.2308/ciia-50083>

Hurt, R. K. (2010). Development of a Scale to Measure Professional Skepticism. *Auditing: 32 A Journal of Practice & Theory*, 29(1), 149–171.

<https://doi.org/10.2308/aud.2010.29.1.149>

Hurt R. K., Brown-Libur, H., Earley, C. E., & Krishnamoorthy, G. (2013). Research on Auditor Professional Skepticism: Literature Synthesis and Opportunities for Future Research. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 32, 45-97.

<https://doi.org/10.2308/ajpt-50361>

International Auditing and Assurance Standards Board. ASB. (2021, 6. april). *New IAASB guidance helps Advance assurance for Non-Financial Reporting*.

<https://www.iaasb.org/news-events/2021-04/new-iaasb-guidance-helps-advance-assurance-non-financial-reporting>

International Auditing and Assurance Board (2015). *ISAE 3000 Assurance Engagements Other than Audits or Reviews of Historical Financial Information (Revised)*.

International Auditing and Assurance Board (2013). *ISAE 3410 Assurance Engagements on Greenhouse Gas Statements*.

International Auditing and Assurance Standards Board. (u.å.). *About IAASB*. IAASB. <https://www.iaasb.org/about-iaasb>

Jagd, J. T. (2015). *Investor oriented corporate social responsibility reporting*. London and New York: Routledge. <https://doi.org/10.4324/9781315794112>

Jenner, B. M., & Myers, K. C. (2019). Intimacy, rapport, and exceptional disclosure: A comparison of in-person and mediated interview contexts. *International Journal of Social Research Methodology*, 22(2), 165-177. <https://doi.org/10.1080/13645579.2018.1512694>

Jørgensen, S., & Pedersen, L. J. T. (2018). RESTART Sustainable Business Model Innovation. *Springer International Publishing AG*. <https://doi.org/10.1007/978-3-319-91971-3>

Kaplan, R. S. & Ramanna, K. (2021). Accounting for Climate Change. *Harvard Business Review*. <https://hbr.org/2021/11/accounting-for-climate-change>

Kaplan, R. S. & Ramanna, K. (2022). We Need Better Carbon Accounting. Here's How to Get There. *Harvard Business Review*. https://hbr.org/2022/04/we-need-better-carbon-accounting-heres-how-to-get-there?ab=at_art_art_1x4_s01

Kirkeby, K. O., Akselberg, C-E. & Riise, S. (2023). Bærekraftsrevisor informerer. *Revisjon og regnskap* 23(3). 22-24.

<https://www.revregn.no/asset/Utgaver/2023/03/Revregn-2023-03-22-24.pdf>

Klimaloven. (2018). Lov om klimamål (LOV-2021-06-18-129). Lovdata.

<https://lovdata.no/lov/2017-06-16-60>

Kolk, A. & Perego, P. (2008). Determinants of the Adoption of Sustainability Assurance statements: An International Investigation. *Business Strategy and the Environment* 19(3), 182-198 <https://doi.org/10.1002/bse.643>

KPMG. (2021). *The time has come: The KPMG Survey of Sustainability Reporting 2020*.

KPMG. <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/xx/pdf/2020/11/the-time-has-come.pdf>

Krumsvik, R. J. (2013). *Innføring i forskningsdesign og kvalitativ metode*. (1. utg.).

Fagbokforlaget

Krumsvik, R. J. (2014). *Forskningsdesign og kvalitativ metode: ei innføring*. Fagbokforlaget.

Kvalevåg, K. (2021). Jobb nummer en er å skape tillit. *Revisjon og regnskap* 21(7).

[https://www.revregn.no/asset/Utgaver/2021/07/RR-2021-07\(9\).pdf](https://www.revregn.no/asset/Utgaver/2021/07/RR-2021-07(9).pdf)

Lincoln, Y. S., & Guba, E. G. (1985). *Naturalistic Inquiry*. Thousand Oaks, CA: Sage Publications.

Norges Handelshøyskole. (2022) *Revisjonsfirma og revisjonsmarkedet*. [Video]. Canvas.

https://nhh.instructure.com/courses/1509/pages/revisjonsfirma-og-revisjonsmarkedet?module_item_id=74271

NOU 2017: 15. (2017). *Revisorloven - Forslag til ny lov om revisjon og revisorer*.

Finansdepartementet. <https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/nou-2017-15/id2563446/>

-
- Mamelund, E. (2021). Profesjonelt skjønn og profesjonell skepsis. *Revisjon og regnskap*, 21(8), 41-47. [https://www.revregn.no/asset/pdf/2021/08/RR-2021-08\(41-47\).pdf](https://www.revregn.no/asset/pdf/2021/08/RR-2021-08(41-47).pdf)
- Manetti, G. & Becatti, L. (2009). Assurance Services for Sustainability Reports: Standard and Empirical Evidence. *J Bus Ethics* 87 (Suppl 1), 289-298. <https://doi.org/10.1007/s10551-008-9809-x>
- Manetti, G. & Toccafondi, S. (2012). The Role of Stakeholders in Sustainability Reporting Assurance. *J Bus Ethics* 107, 363-377 <https://doi.org/10.1007/s10551-011-1044-1>
- Martínez-Ferrero, J., García-Sánchez, I-M., & Ruiz-Barbadillo, E. (2018) The quality of sustainability assurance reports: The expertise and experience of assurance providers as determinants. *Business Strategy and the Environment*, 27(8), 1181-1196. <https://doi.org/10.1002/bse.2061>
- Martinov-Bennie, N. (2012). Greenhouse Gas Emissions Reporting and Assurance: Reflections on the current state. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, 3(2), 244-251. <https://dx.doi.org/10.1108/20408021211282340>
- Matre, H. P. (2014). *Rapportering om samfunnsansvar: Store foretak sin rapporteringsplikt etter regnskapsloven § 3-3c*. [Masteroppgave; Universitetet i Bergen]. Bergen Open Research Archive. <https://bora.uib.no/bora-xmlui/bitstream/handle/1956/8122/121801938.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
- Mehmetoglu, M. (2004). *Kvalitativ metode for merkantile fag*. Fagbokforlaget.
- Michelon, G., Patten, D. M., and Romi, A. (2018) Creating Legitimacy for Sustainability Assurance Practices: Evidence from Sustainability Restatements. *European Accounting Review Forthcoming*. <http://doi.org/10.2139/ssrn.3126398>

Michelon, G., Pilonato, S. & Ricceri, F. (2015). CSR reporting practices and the quality of disclosure: An empirical analysis. *Critical Perspectives on Accounting* 33(1), 59-78.

<https://doi.org/10.1016/j.cpa.2014.10.003>

Mock, T. J., Strohm, C., & Swartz, K. M. (2009). An examination of worldwide assured sustainability reporting. *Australian Accounting Review*, 17(1), 67–77.

<https://doi.org/10.1111/j.1835-2561.2007.tb00455.x>

Murray, Z. (2012). Assurance engagements on greenhouse gas statements. *Chartered Accountants Journal*, 38-40.

https://ndhadeliver.natlib.govt.nz/delivery/DeliveryManagerServlet?dps_pid=IE13703185

Mørk, A. & Johansen, T. F. (2022). *Hva gjør digitaliseringen av revisjonen med revisjonskvaliteten?* [Masteroppgave; Norges arktiske universitet]. Munin.

<https://munin.uit.no/bitstream/handle/10037/25906/thesis.pdf?sequence=2&isAllowed=y>

O'Dwyer, B. (2011). The Case of Sustainability Assurance: Constructing a New Assurance Service. *Contemporary Accounting Research*, 28. <https://doi.org/10.2139/ssrn.1742826>

O'Dwyer, B & Owen, D. (2005). Assurance Statement Practice in Environmental, Social and Sustainability Reporting: A Critical Evaluation. *The British Accounting Review* 37, 205-229.

<https://doi.org/10.1016/j.bar.2005.01.005>

O'Dwyer, B., Owen, D. & Unerman, J. (2011). Seeking legitimacy for new assurance forms: The case of assurance on sustainability reporting. *Accounting, Organizations and Society*

36(1), 31-51. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2011.01.002>

Olsen, C. (2014). Hva er profesjonell skepsis? *Revisjon og Regnskap*, 14(3), 32-37.

<http://www.revregn.no/i/2014/3/revisjon-03-14-980>

Olson, E. G. (2010) Challenges and Opportunities from Greenhouse Gas Emissions Reporting and Independent Auditing. *Managerial Auditing Journal* 25: 934-942

<https://doi.org/10.1108/02686901011080071>

Owen, D.L., Swift, T.A., Humphrey, D & Bowerman, M. (2000). The new social audits: Accountability managerial capture or the agenda of social champions? *European Accounting Review*, 9(1), 81-98. <https://doi.org/10.1080/096381800407950>

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. <https://core.ac.uk/download/pdf/18521288.pdf>

Perego, P., & Kolk, A. (2012). Multinationals' accountability on sustainability: The Evolution of Third-party Assurance of Sustainability Reports. *Journal of Business Ethics*, 110(2), 173–190. <https://doi.org/10.1007/s10551-012-1420-5>

Pratt, M. G., Kaplan, S., & Whittington, R. (2019). Editorial essay: The tumult over transparency: Decoupling transparency from replication in establishing trustworthy qualitative research. *Administrative Science Quarterly*, 65(1), 1-19. <https://doi.org/10.1177/0001839219887663>

PwC. (2020). *PwCs Bærekraft 100*. PwC. <https://www.pwc.no/no/publikasjoner/Baerekraft100-2019.pdf>

PwC. (2022a). *Bærekraftsdirektivet (CSRD) vedtatt i EU - Hva betyr det for din virksomhet?* PwC. <https://www.pwc.no/no/pwc-aktuelt/enighet-om-baerekraftsdirektivet-csrd.html>

PwC. (2022b). *Klimaindeksen*. PwC. <https://www.pwc.no/no/publikasjoner/klimaindeksen-2022.pdf>

PwC. (u.å.) *Standarder for bærekraftsrapportering*. PwC. <https://www.pwc.no/no/pwc-aktuelt/baerekraftsrapportering/standarder-for-baerekraftsrapportering.html>

Qu, S. Q., & Dumay, J. (2011). The qualitative research interview. *Qualitative research in accounting and management*, 8(3), 238-264. <https://doi.org/10.1108/11766091111162070>

Rabionet, S. E. (2011). How I Learned to Design and Conduct Semi-structured Interviews: An Ongoing and Continuous Journey. *The Qualitative Report*, 16(2), 563-566.

<https://doi.org/10.46743/2160-3715/2011.1070>

Rannekleiv, L.K. & Behncke, T. (2021). Ulike typer erstatningskrav mot revisorer. *Revisjon og Regnskap*, 21(5), 24-30. [https://www.revregn.no/asset/Utgaver/2021/05/RR-2021-05\(24\).pdf](https://www.revregn.no/asset/Utgaver/2021/05/RR-2021-05(24).pdf)

Regjeringen. (2019). *Ansvarlig næringsliv - verktøy*.

https://www.regjeringen.no/no/tema/utenrikssaker/naringslivssamarbeid-i-utlandet/innsikt/ansvar_verktoy/id2076660/

Regjeringen. (2021, 22. oktober). *Klimaendringer og norsk klimapolitikk*.

<https://www.regjeringen.no/no/tema/klima-og-miljo/innsiktsartikler-klima-miljo/klimaendringer-og-norsk-klimapolitikk/id2636812/>

Revisorforeningen. (2022). Attestasjon av bærekraft på Oslo Børs. *Revisjon og Regnskap* 22(7), 28-29. <https://www.revregn.no/asset/Utgaver/2022/07/RR0722-28-29.pdf>

Revisorforeningen. (u.å.). *Bærekraftsrapportering*. Revisorforeningen.

<https://www.revisorforeningen.no/fag/barekraft/barekraft-for-revisor---kunnskapsportalen/barekraftsrapportering/>

Saunders, M., Lewis, P. & Thornhill, A. (2019) *Research Methods for Business Students* (8. Edition). New York: Pearson.

Simnett, R., Nugent, M. & Huggins, A.L. (2009b). Developing an International Assurance Standard on Greenhouse Gas Statements. *Accounting Horizons*, 23(4), 347-363.

<https://doi.org/10.2308/acch.2009.23.4.347>

Simnett, R., Vanstraelen, A., & Chua, W. F. (2009a). Assurance on sustainability reports: An international comparison. *Accounting Review*, 84(3), 937–967.

<https://doi.org/10.2308/accr.2009.84.3.937>

Sjøwall, T. K. & Øiestad, L.M. (2017). *Revisjonsbevis generert ved bruk av dataanalyser*. [Masteroppgave; Universitetet i Agder]. AURA.

Skilbrei, M. (2019). *Kvalitative metoder: Planlegging, gjennomføring og etiske refleksjoner*. Fagbokforlaget.

Thornam, H. (2019, 13. juni). Hvordan bidrar vi til at bærekraftsmålene nås? Og hvordan rapporterer bedriftene? [Video]. Revisorforeningen.

<https://revisorforeningen.no/kundesider/min-side/medlemsinformasjon/opptak-fra-dnr-dagen-2019/>

Trotman, A. J. & Trotman, K. T. (2015) Internal Audit's Role in GHG Emissions and Energy Reporting: Evidence from Audit Committees, Senior Accountants and Internal Auditors. *Auditing A Journal of Practice & Theory* 34, 199-230

<https://doi.org/10.2308/ajpt-50675>

Tvedt, T. (2018). Revisors attestasjoner. *Revisjon og Regnskap*, 18(3).

<https://www.revregn.no/journal/2018/3/rr03-2018-1843>

United Nations Global Compact (UNGC) (2021). What is the UN Global Compact?.

<https://www.unglobalcompact.org/what-is-gc>

Venter, E.R., & Van Eck, L. (2020). Research on extended external reporting assurance: Trends, themes, and opportunities. *Journal of International Financial Management & Accounting* 32(8). <https://doi.org/10.1111/jifm.12125>

Wallage, P. (2000) Assurance on Sustainability Reporting: An Auditor's View. *Auditing A Journal of Practice & Theory*, 19(s-1): 53-65

https://www.researchgate.net/publication/247874381_Assurance_on_Sustainability_Reporting_An_Auditor's_View

World Business Council for Sustainable Development & World Resources Institute (2004).
The Greenhouse Gas Protocol: A Corporate Accounting and Reporting Standard.
<https://ghgprotocol.org/sites/default/files/standards/ghg-protocol-revised.pdf>

Yan, M., Jia, F., Chen, L., Yan, F. (2022) Assurance Process for Sustainability Reporting:
Towards A Conceptual Framework. *Journal of Cleaner Production*, 377
<https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2022.134156>

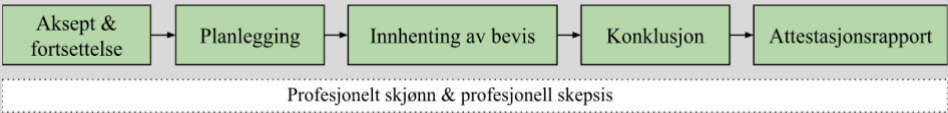
Yin, R. K. (2018). Case Study Research and Applications: design and methods (6. utg.).
SAGE Publications.

Zorio, A., García-Benau, M. A., & Sierra, L. (2012). Sustainability Development and the
Quality of Assurance Reports: Empirical Evidence. *Business Strategy and the Environment*,
22(7), 484-500. <https://doi.org/10.1002/bse.1764>

Vedlegg

Vedlegg 1 - Intervjuguide

Spørsmål	Oppfølgingsspørsmål
Introduksjon av oss, prosjektet og praktisk informasjon	
Innledende spørsmål	
1. Hvilke høyere utdanning har du?	
2. Hva er din stillingstittel og ditt ansvarsområde i selskapet?	<ul style="list-style-type: none"> • For eksempel: Hvor mye jobber du med attestasjon av bærekraftsinformasjon sammenlignet med finansiell revisjon?
3. Hvor mange års erfaring har du i revisjonsyrket?	<ul style="list-style-type: none"> • Hvor lenge har du vært ansatt i selskapet?
Attestasjon av bærekrafts-/klimagassinformasjon	
4. Når begynte selskapet med attestasjon av bærekraftsinformasjon?	<ul style="list-style-type: none"> • Måtte du tilegne deg en viss kunnskap i forkant for å være i stand til å gjennomføre attestasjon av bærekraftsinformasjon? Hvilke kunnskap har du i så tilfellet og hvordan?
5. Når begynte du med attestasjon av bærekraftsinformasjon/klimagassinformasjon?	
6. Utfører du/dere attestasjonen alene eller i team?	<ul style="list-style-type: none"> • Hvem er eventuelt med i disse teamene? Hvordan er eventuelt sammensetningen av teamet (ulik kompetanse, områder)? Eventuelt hvor mange er på teamet?

7. Har du møtt noen utfordringer på veien?	
8. Hvordan opplever du kompetansenivået på klimagassinformasjon, både hos kundene og i deres bransje?	
Attestasjonsstandard <i>Det følger av ISAE 3410 at standarden benyttes sammen med ISAE 3000 for attestasjonsoppdrag hvor det skal avgis uttalelse om en enhets klimagassrapport. Unntaket er når klimagassrapporten er en relativt liten del av den samlede informasjonen som skal attesteres.</i>	
9. Hvordan velger dere hvilke attestasjonsstandard som skal benyttes? Og når i prosessen tas dette valget?	<ul style="list-style-type: none"> ● Brukes ISAE 3410 eller 3000 oftest? ● Hvor går grensen for “relativt liten del”? ● Hva gjør at du tar de valgene du tar?
10. Er det spesielle ting dere synes er vanskelig eller uklart i standardene?	<ul style="list-style-type: none"> ● Hvordan har dere operasjonalisert det?
<i>Attestasjonsoppdrag etter ISAE 3000 og 3410 kan enten gi betryggende sikkerhet, eller moderat sikkerhet.</i>	
11. Hvordan er prosessen rundt valg av sikkerhetsnivå?	<ul style="list-style-type: none"> ● Er dette noe kunden etterspør? ● Foreslår dere et sikkerhetsnivå?
12. Hvilke sikkerhetsnivå opererer dere oftest med?	<ul style="list-style-type: none"> ● Hvor vanlig er oppdrag med betryggende sikkerhet?
Attestasjonsprosessen  <pre> graph LR A[Aksept & fortsettelse] --> B[Planlegging] B --> C[Innhenting av bevis] C --> D[Konklusjon] D --> E[Attestasjonsrapport] </pre>	
13. Hvordan er prosessen for å godkjenne et oppdrag og tilordne det til en oppdragsansvarlig revisor?	<ul style="list-style-type: none"> ● Vurderer dere attestantens kunnskap i bransjen/sektoren?

<p>14. Hvordan er terskelen for aksept av oppdrag?</p>	<ul style="list-style-type: none"> ● Godtar dere alle forespørsler om oppdrag? ● Hvem forespør denne type tjeneste? Kunder dere har kjennskap til fra finansiell revisjon, kunder dere ikke har kjennskap til? ● Dersom dere ikke aksepterer oppdraget - hva gjør dere da? Hjelper dere kunden med hva de kan gjøre for å bli moden for attestasjon? ● Utelater dere scope for å prøve å få til en attestasjon?
<p>15. Hvilke vurderinger gjør dere under prosessen for aksept?</p>	<ul style="list-style-type: none"> ● Kan dere prøve å formulere trinnvis hvordan akseptprosessen er?
<p>16. Har dere opparbeidet dere en rutine/metodikk for attestasjonsprosessen i selskapet?</p>	<ul style="list-style-type: none"> ● Hvis ikke; har du en personlig innarbeidet rutine?
<p>Innhenting av bevis</p>	
<p>17. Er det noen typiske attestasjonshandlinger som går igjen i samtlige oppdrag?</p>	<ul style="list-style-type: none"> ● I så tilfelle; Hvilke handlinger er dette, og hvorfor tror du disse ofte blir benyttet?
<p>18. Hvilke typiske bevis innhenter dere?</p>	<ul style="list-style-type: none"> ● Er det ofte samme type bevis som innhentes uavhengig av utsteder av rapporten? ● Ved samtaler: Hvem innhentes bevis fra? Hvilke samtaler har dere og med hvem?
<p>19. Er det noe du opplever som spesielt utfordrende ved innhenting av bevis på klimagassrapporter?</p>	<ul style="list-style-type: none"> ● Opplever du det som utfordrende å verifisere informasjonen? ● Er det noe du tenker ekstra over? Har i bakhodet?

<p><i>Attestasjonshandlingene vil naturlig avhenge av graden av sikkerhet som oppdraget skal gi. Det følger av standardene ulike handlinger som kreves for betryggende sikkerhet og moderat sikkerhet, hvorav kravene til betryggende sikkerhet er mer omfattende.</i></p>	
<p>20. Hvor mye arbeid legger dere ned i innhenting av bevis mtp. sikkerhetsnivå?</p>	
<p>21. Går dere noen gang utenfor minstekravene for handlinger ved moderat sikkerhet for å konkludere på oppdraget?</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Hvis ja, hvorfor?
<p>22. Har dere opplevd å gi modifisert konklusjon eller presisering før?</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Hvis ja; hvorfor var dette nødvendig?
<p><i>Både ISAE 3000 og 3410 nevner bruk av eksperter eller tverrfaglig team ved relativt komplekse oppdrag der det kan være behov for spesialkompetanse innen kvantifisering og rapportering av utslipp.</i></p>	
<p>23. Har dere opplevd at det er behov for slik spesialkompetanse?</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Har dere benyttet eksperter eller tverrfaglige team? • I så tilfellet, er disse eksterne eller interne? • Har dere tilgjengelige fageksperter i selskapet? For eksempel ingeniører?
<p><i>Scope 3 omfatter andre indirekte utslipp som kan være utfordrende å rapportere og evaluere grunnet sporing av utslipp av leverandører og kunder på tvers av flere verdikjeder.</i></p>	
<p>24. Opplever dere ofte at scope 3 utelates? Enten at selskapet ikke inkluderer det i sin rapport eller ikke ønsker å få det attestert?</p>	
<p>25. Sammenlignet med scope 1 og 2, gjør dere noe spesielt/hva har dere i</p>	

bakhodet ved innhenting av bevis for scope 3 utslipp?	
Bevisets kvalitet	
<i>ISAE 3000 fremmer to overordnede krav til bevis; tilstrekkelighet (mål på kvantiteten) og hensiktsmessighet (kvaliteten). I revisjonsteori henvises det ofte til å “fylle bøtten” med revisjonsbevis. Jo høyere kvaliteten på bevisene er, jo mindre bevis vil det kunne være behov for.</i>	
26. Hvilke faktorer vektlegges når dere vurderer kvaliteten på et bevis ved klimagassinformasjon?	<ul style="list-style-type: none"> ● For eksempel eksterne bevis versus samtale med selskapet (interne) ● Hva anser du som et typisk godt bevis for klimagassrapport?
27. Ved klimagassinformasjon; er det preget av bevis av lavere eller høyere kvalitet?	<ul style="list-style-type: none"> ● Opplever du at det foreligger tilstrekkelig (kvantitet) bevis? ● Dersom det er lav kvalitet; er det utfordringer knyttet til å samle inn tilstrekkelig mengde bevis?
28. Etter deres erfaring; hvordan opplever dere det å tilfredsstille disse kravene med hensyn til bevis på klimagassinformasjon?	<ul style="list-style-type: none"> ● Har du opplevd at du ikke klarer å innhente nok tilstrekkelig og hensiktsmessig bevis til å fylle bøtten?
Profesjonell skepsis og profesjonelt skjønn	
29. Føler du at du har nok opplæring, kunnskap og erfaring til å utøve tilstrekkelig profesjonelt skjønn og profesjonell skepsis?	
Avsluttende spørsmål	
30. Føler du at rapportene er mer troverdig etter attestasjonen?	<ul style="list-style-type: none"> ● Gir attestasjonsuttalelsen verdi til brukerne?

31. Avslutningsvis, har du noen kommentarer til forhold som vi ikke har fått belyst gjennom samtalen vår?	
32. Har du noen spørsmål til oss?	
33. Kan vi kontakte deg på et senere tidspunkt dersom vi skulle ha spørsmål i forbindelse med intervjuet?	

Vedlegg 2 - Samtykkeerklæring

Vil du delta i forskningsprosjektet «Attestasjon av klimagassinformasjon»?

Dette er en forespørsel til deg om å delta i forskningsprosjektet. I dette skrivet gir vi deg informasjon om målene for prosjektet og hva deltakelsen vil innebære for deg.

Formål

Prosjektet er en masteroppgave som gjennom det nåværende semesteret skall bli utført av to studenter ved Norges Handelshøyskole. Masterstudentene følger løpet Master i Regnskap og Revisjon. Formålet med prosjektet er å bidra med innsikt om attestasjon av klimagassinformasjon i Norge, og hvordan bevis innhentes og kvaliteten vurderes.

For å besvare vår problemstilling ønsker vi å utføre en studie hos «De fem store», hvor selskapene innehar både kunnskap og erfaring tilknyttet tematikken.

Oppgaven vil bli utgitt i NHHs register.

Hvem er ansvarlig for forskningsprosjektet?

Norges Handelshøyskole er ansvarlig for prosjektet, hvor vår veileder er Daniel Johanson ved institutt for Regnskap, Revisjon og Rettsvitenskap.

Hvorfor får du spørsmål om å delta?

Basert på behovet for informasjon til oppgaven spør vi om du ønsker å delta i prosjektet. Vi ønsker å inkludere minimum en representant fra hver av «De fem store».

Hva innebærer det for deg å delta?

Metoden som vil brukes i datainnsamlingen er intervjuer og dokumenter. Hvis du velger å delta i prosjektet innebærer det at du stiller på et intervju med estimert varighet på en time. Vi vil ta kontakt etter intervjuet dersom vi har behov for oppklaringer eller mer informasjon. Vi

er åpne for intervju fysisk eller digital avhengig av dine ønsker og muligheter. Intervjuet vil bli holdt på norsk. Opplysningene som samles inn er relatert til attestasjonsprosessen av klimagassinformasjon, vurderinger som gjøres og valg som tas. Dine svar fra intervjuet blir notert og tatt opp på lydopptak for å senere transkriberes, og oppbevares på to ulike digitale enheter.

Det er frivillig å delta

Det er frivillig å delta i prosjektet. Hvis du velger å delta, kan du når som helst trekke samtykket tilbake uten å oppgi noen grunn. Alle dine personopplysninger vil da bli slettet. Det vil ikke ha noen negative konsekvenser for deg dersom du ikke vil delta eller senere velger å trekke deg. For å trekke tilbake samtykket kan du ta kontakt med prosjektets ansvarlige via e-post eller telefon.

Ditt personvern – oppbevaring og bruk av dine opplysninger

Vi vil bare bruke opplysningene om deg til formålene vi har fortalt om i dette skrivet. Vi behandler opplysningene konfidensielt og i samsvar med personvernregelverket. De som vil ha tilgang til innsamlede data er:

- Ved Norges Handelshøyskole, masterstudentene som utfører prosjektet:
Ida Lundvang og Malin Nordeide Langhelle.
- Ved Norges Handelshøyskole, veileder:
Daniel Johanson.

Tiltak som gjøres for at ingen uvedkommende skal få tilgang til dine data vil være å erstatte navn med kode, og holde registrert navn og kontaktinformasjon på en atskilt navneliste fra øvrige data. I publikasjonen vil intervjuobjektets stilling og antall års erfaring være inkludert for å kunne drøfte om dette kan være av betydning. Dette vil være faktorer som vil kunne identifisere deltakere til en viss grad. Vi vil likevel forsøke å generalisere ved å bruke begrep som «respondent A» fremfor andre konkrete tituleringer eller arbeidssted. Hvor informantene er ansatt vil ikke komme frem i publikasjonen.

Hva skjer med opplysningene dine når vi avslutter prosjektet?

Opplysningene anonymiseres når prosjektet avsluttes, hvilket etter planen er 01.06.2023. Etter prosjektets slutt vil flere anonymiseringstiltak bli gjort. Personopplysninger og lydopptak vil slettes.

Dine rettigheter

Dersom det er ønskelig vil du få tilsendt oppgaven etter den ferdigstilles, slik at du har muligheten til å godkjenne sitater og opplysninger. Så lenge du kan identifiseres i datamaterialet, har du utover dette rett til:

- Innsyn i personopplysninger som er registret om deg, og å få utlevert en kopi av opplysningene,
- Å få rettet og slettet personopplysninger om deg,
- Å sende klage til Datatilsynet om behandling av dine personopplysninger.

Hva gir oss rett til å behandle personopplysninger om deg?

Vi behandler opplysninger om deg basert på ditt samtykke. På oppdrag fra Norges Handelshøyskole har NSD – Norsk senter for forskningsdata AS vurdert at behandlingen av personopplysninger i dette prosjektet er i samsvar med personvernregelverket.

Hvor kan jeg finne ut mer?

Dersom du har spørsmål til studien, eller ønsker å benytte deg av dine rettigheter, ta kontakt med: *(All kontaktinformasjon er blitt fjernet fra denne versjonen)*

- Norges Handelshøyskole ved masterstudent Ida Lundvang
- Norges Handelshøyskole ved masterstudent Malin Nordeide Langhelle
- Norges Handelshøyskole ved førsteamanuensis Daniel Johanson
- Vårt personvernombud: NHHs personvernombud
Personvernombud@nhh.no

Hvis du har spørsmål til NSD sin vurdering av prosjektet, kan du ta kontakt med:

- NSD – Norsk senter for forskningsdata AS

Samtykkeerklæring

Det følgende er et samtykkeskjema for en masterutredning ved Norges Handelshøyskole.

Jeg deltar frivillig i dette forskningsprosjektet utført av Ida Lundvang og Malin Nordeide Langhelle fra Norges Handelshøyskole. Jeg forstår at prosjektet er designet for å innhente informasjon om attestasjonsprosessen ved klimagassinformasjon.

1. Min deltakelse i dette prosjektet er frivillig. Jeg kan trekke meg og avslutte deltakelsen til enhver tid uten konsekvenser.
2. Hvis jeg føler meg ukomfortabel under intervjuene, har jeg rett til å ikke svare på spørsmål eller avslutte intervjuet.
3. Deltakelse innebærer å bli intervjuet av masterstudenter fra Norges Handelshøyskole. Intervjuet vil ha en varighet på omtrent 60 minutter. Notater kan bli utarbeidet under intervjuet.
4. Jeg samtykker til at mine opplysninger behandles frem til prosjektet avsluttes 01.06.2023.
5. Jeg tillater at det blir tatt lydopptak av intervjuet og at opptaket blir slettet innen 01.06.2023.
6. Jeg forstår at jeg ikke vil bli identifisert med navn i rapporter som bruker informasjon fra dette intervjuet, og at min konfidensialitet som deltaker i denne studien vil forbli sikker. Videre bruk av data innsamlet under intervjuet vil bli satt under standardregler for bruk av data som beskytter anonymiteten til individer og institusjoner.
7. Jeg har mottatt og forstått informasjon om prosjektet som er gitt til meg. Jeg har fått alle spørsmål besvart på en tilfredsstillende måte.

8. Jeg har fått en kopi av denne samtykkeerklæringen.

Mitt navn (i blokkbokstaver)

Min signatur:

Sted og dato: