

Nye standarder for bærekraftsrapportering i Europa: en sammenligning av ESRS og GRI

FREDRIK FLAA TELLEFSEN

VEILEDERE

Geir Haaland

Ann-Cathrin Hoffmann

Universitetet i Agder, 2023

Fakultet for Handelshøyskolen

Institutt for økonomi

Master

Forord

Masteroppgaven markerer slutten på et toårig masterprogram i regnskap og revisjon – siviløkonom ved Handelshøyskolen, Universitetet i Agder. Oppgaven er skrevet i siste semester vår 2023, og gir totalt 30 studiepoeng. Det har vært en lærerik og givende prosess som har ført til økt kunnskap.

Temaet for oppgaven ble foreslått av Ann-Cathrin Hoffmann fra BDO. Jeg valgte temaet basert på at jeg tidligere har skrevet en bacheloroppgave om bærekraftsrapportering. Min tidligere erfaring med temaet gjorde at jeg fant interesse i de nye endringene som skjer innen bærekraftsrapportering i dag.

Jeg vil takke veilederne mine, Geir Haaland og Ann-Cathrin Hoffmann for bistand med idemyldring, utforming og faglig hjelp med oppgaven. Takk til medstudenter og tidligere studenter som har vist interesse for oppgaven og delt sine tanker. Takk til veilederne som var til stede under presentasjonen av masteroppgaven i mai, som hadde mange gode tilbakemeldinger.

Kristiansand - 1. juni 2023



Fredrik Flaa Tellefsen

Sammendrag

Behovet for nye standarder for bærekraftsrapportering i Europa har sin bakgrunn i at EU ikke anerkjenner noen av dagens rammeverk og standarder som tilfredsstillende for EUs behov. EU har en ambisjon om å være klimanøytralt innen 2050. Hvis dette skal oppnås, må det dannes et obligatorisk rammeverk for bærekraftsrapportering for selskaper som opererer i Europa (Direktiv 2022/2464/EU, pkt. 38).

I april 2021 foreslo EU-kommisjonen det nye CSRD-direktivet. Det nye direktivet skulle inneholde nye krav til standarder for bærekraftsrapportering i Europa, som vi i dag kjenner som ESRS (EFRAG, u.å.b).

Mange av selskapene som nå blir påvirket av CSRD-rammeverket rapporterer allerede etter standardene fra Global Reporting Initiative (GRI). Hovedformålet med denne oppgaven er å studere om dette vil gi dem noen fordeler når de om kort tid må rapportere etter ESRS. I tillegg er det inkludert en kort del med hvordan revisor blir påvirket av CSRD. Problemstillingen er som følger:

«Hvordan forbereder GRI selskapene til å rapportere etter ESRS?»

En fundamental forskjell mellom GRI og ESRS er hvilket perspektiv metoden i rammeverkene er basert på. GRI er bygget på et impact-perspektiv. Det betyr at standardene som selskapene skal rapportere etter har sin hensikt i å redusere påvirkningen selskapene har på ESG-forhold. ESRS er bygget på en metode som kalles dobbel vesentlighet. Her ser man både på hvordan selskapet påvirker ESG-forhold, slik som i GRI, og på hvordan ESG-forhold påvirker selskapet.

Kapittel 4 inneholder en detaljert sammenligning av de sosiale standardene i ESRS og GRI. Det blir også beskrevet hvilke konsekvenser CSRD får for revisor. Videre inneholder kapittel 5 en oppsummering av resultatene fra scoringssystemet som rangerer selskapenes bærekraftsrapportering fra en skala på 0 til 3 på de ulike rapporteringskravene i ESRS og GRI.

Det er mange likheter mellom ESRS og GRI som standarder for bærekraftsrapportering. Spesielt vil jeg trekke frem at begge standardene engasjerer selskaper i vesentlighetsanalyse, som er en grunnleggende del av bærekraftsrapporteringen. Innholdet i mange av rapporteringskravene i de sosiale standardene ESRS og GRI er det samme. Dermed kan man si at GRI forbereder selskapene godt til å rapportere etter ESRS.

Abstract

The demand for new sustainability reporting standards in Europe comes from the fact that EU does not recognize any of the existing frameworks and standards as adequate for its needs. The EU has an ambition to be climate-neutral by 2050. To achieve this, a mandatory framework for sustainability reporting for companies operating in Europe must be established (Directive 2022/2464/EU, para. 38).

In April 2021, the European Commission proposed the new CSRD directive. The new directive was intended to include new requirements for sustainability reporting standards in Europe, which we now know as ESRS (EFRAG, n.d.) Many of the companies now affected by the CSRD framework already report according to the Global Reporting Initiative (GRI) standards. The main the purpose of this master thesis is to study whether this will give them any advantages when they soon must report according to the ESRS. Furthermore, it will be of interest to find out what consequences the framework has for the auditor. Therefore, a short description of this is included in the study. The research question is as follows:

«How does GRI prepare companies to report according to ESRS? »

A fundamental difference between GRI and ESRS is the perspective on which the methods in the frameworks are based. GRI is based on an impact perspective. This means that the standards that the companies report on are intended to reduce the impact that the companies have on ESG issues. ESRS is based on a method called double materiality. Here, one looks at both how the company influence ESG issues, as in GRI, and how ESG issues impact the company.

Chapter 4 contains a detailed comparison of the social standards in ESRS and GRI. It also describes the consequences of CSRD for the auditor. Furthermore, chapter 5 contains a summary of the results from the scoring system that ranks companies' sustainability reporting on a scale of 0 to 3 on the various reporting requirements in ESRS and GRI.

There are many similarities between ESRS and GRI as standards for sustainability reporting. I would like to highlight that both standards engage companies in materiality analysis, which is a fundamental part of sustainability reporting. The content of many reporting requirements in the social standards of ESRS and GRI is the same. Thus, it can be said that GRI prepares companies well to report according to ESRS.

Innholdsfortegnelse

Forord	1
Sammendrag.....	2
Abstract.....	3
1 Innledning.....	7
1.1 Behovet for bærekraftsrapportering.....	7
1.2 Nye standarder for bærekraftsrapportering i Europa	8
1.3 Avgrensning og problemstilling	8
1.4 Struktur	9
2 Teori.....	10
2.1 Global Reporting Initiative (GRI).....	10
2.1.1 Utbredelse	10
2.1.2 Metode.....	11
2.1.3 GRI-index	13
2.1.4 Omission.....	13
2.2 European Green Deal	14
2.2.1 Målsetninger	14
2.3 Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD)	14
2.3.1 Utbredelse	14
2.3.2 EFRAG.....	15
2.4 European Sustainability Reporting Standards (ESRS).....	16
2.4.1 Dobbel vesentlighet	16
2.5 Bærekraftsrapportering	17
2.5.1 Attesting av bærekraftsrapportering.....	17
2.5.2 ISAE 3000	19
2.5.3 Kritikk av bærekraftsrapportering og attesting.....	19
2.5.3 Regulatorisk vs. frivillig bærekraftsrapportering	20
2.6 COSO-modellen	21
3 Metode.....	22
3.1 Dokumentanalyse.....	23
3.2 Innholdsanalyse.....	23
3.3 Scoringssystem	23
3.3.1 Tidligere forskning med scoringssystemer	24
3.3.2 Utvalg av data.....	24
3.3.3 Regler	25
3.4 Datainnsamling års- og bærekraftsrapporter	26
3.4.1 Vurderinger og avveininger	27

3.5	Reliabilitet og validitet.....	28
3.6	Forståelse av ESRS og GRI.....	29
3.7	Avgrensninger i metode.....	29
4	ESRS og GRI – utvikling, sammenligning og konsekvenser.....	30
4.1	GRI og utviklingen av ESRS.....	30
4.1.1	EFRAG & GRI landmark Statement of Cooperation	31
4.1.2	Interoperabilitet mellom ESRS og GRI	31
4.2	Sammenligning av ESRS og GRI	32
4.2.1	Struktur	32
4.2.2	Metode.....	33
4.2.3	Målgruppe	34
4.3	Sammenligning av sosiale forhold i ESRS og GRI.....	34
4.3.1	ESRS S1 – egen arbeidskraft	35
4.3.2	ESRS S2 – arbeidere i verdikjeden	45
4.3.3	ESRS S3 – berørte lokalsamfunn.....	47
4.3.4	ESRS S4 – forbrukere og sluttbrukere	48
4.4	Attesting av bærekraftsrapportering etter CSRD.....	49
4.4.1	Revisors arbeid med bærekraftsrapportering – nå og i fremtiden	49
4.4.2	Krav fra EU-kommisjonen til medlemslandene i EU/EØS	51
4.4.3	Utdanningskrav for statsautoriserte revisorer	52
4.4.4	Begrensninger for revisor.....	53
5	Resultater fra scoringssystem	54
6	Diskusjon	59
6.1	Sammenligning av ESRS og GRI	59
6.2	CSRD og konsekvenser for revisor.....	59
6.3	GRI's evne til å forberede selskapene for ESRS	60
6.3.1	Scoringssystem	60
6.3.2	Deloitte Sustainability reporting 2021.....	61
6.3.3	GRI Index	61
7	Konklusjon.....	63
7.1	Oppsummering.....	63
7.1.1	Hvilken rolle har GRI hatt i forbindelse med utviklingen av ESRS?	63
7.1.2	Hva er de mest sentrale forskjellene mellom ESRS og GRI?	64
7.1.3	Hvordan blir selskaper som allerede rapporterer etter GRI forberedt på å rapportere etter ESRS?.....	65
7.1.4	Hvilke konsekvenser får CSRD for revisor?	66
7.5	Forslag til videre forskning	67
	Litteraturliste	68

Diskusjonsnotat, Fredrik Flaa Tellefsen, tema: internasjonal.....	76
Vedlegg.....	83
Vedlegg 1: Mal for scoringssystem	83

Figuroversikt

<i>Figur 1 - Utvikling av GRI-rapportering hos G250 i perioden 2017-2022.....</i>	<i>10</i>
<i>Figur 2 - Utvikling av GRI-rapportering hos N100 i perioden 2017-2022.....</i>	<i>11</i>
<i>Figur 3 - Oversikt over GRI-standardene</i>	<i>12</i>
<i>Figur 4 – Utarbeidet figur om dobbel vesentlighet.....</i>	<i>17</i>
<i>Figur 5 - Nøkkeltall fra IFACs rapport</i>	<i>18</i>
<i>Figur 6 - Oversikt over frivillige rapporteringsstandarder.....</i>	<i>20</i>
<i>Figur 8 - Eksempel fra vurdering av samsvar med rapporteringskrav, Statkraft</i>	<i>27</i>
<i>Figur 9 - Eksempel fra scoringssystemet, Statkraft.....</i>	<i>27</i>

Tabelloversikt

<i>Tabell 1 - Regler for omission</i>	<i>13</i>
<i>Tabell 2 - Oversikt over standardene i ESRS.....</i>	<i>16</i>
<i>Tabell 3 - Forskningsspørsmål og metodevalg</i>	<i>22</i>
<i>Tabell 4 - Utvalg av selskaper.....</i>	<i>25</i>
<i>Tabell 5 - Poeng i scoringssystem.....</i>	<i>25</i>
<i>Tabell 6 - Standarder fra ESRS og GRI som blir sammenlignet</i>	<i>33</i>
<i>Tabell 7 - Rapporteringskrav S1-5 til S1-17.....</i>	<i>38</i>
<i>Tabell 8 – GRI sine rapporteringskrav om forbrukere og sluttbrukere</i>	<i>49</i>
<i>Tabell 9 - Totalscore for alle selskapene</i>	<i>54</i>
<i>Tabell 10 - GRI 2-21 og ESRS S1-16.....</i>	<i>54</i>
<i>Tabell 11 - GRI 405-1 og ESRS S1-9.....</i>	<i>55</i>
<i>Tabell 12 - ESRS S1-12</i>	<i>56</i>
<i>Tabell 13 - GRI 404-1, 404-3 og ESRS S1-13.....</i>	<i>56</i>
<i>Tabell 14 - ESRS S1-10</i>	<i>57</i>
<i>Tabell 15 - GRI 2-23, 413-1, 414-2 og ESRS S1-1, S2-1, S3-1, S4-1.....</i>	<i>58</i>

1 Innledning

I 2015 vedtok FN 17 bærekraftsmål og 169 delmål. De er vår felles arbeidsplan for å utrydde fattigdom, bekjempe ulikheter og stoppe klimaendringene (FN, 2023). Selskaper står stadig over viktige beslutninger, og valgene som tas påvirker om vi når bærekraftsmålene. Bærekraftsmålene er til for å brukes av selskapene som en veiledende retning innen miljørelaterte aktiviteter. Et sett med prinsipper som er knyttet til bærekraftsmålene er Environmental, Social og Governance (ESG). Vi oversetter dette til norsk som miljø-, sosiale-, og styringsmessige forhold. Eksempler på miljømessige forhold er forbruk av energi, energikilder og forurensing. Menneskerettigheter, arbeidsforhold og vilkår er eksempler på sosiale forhold. Til slutt kan eksempler på styringsmessige forhold være kontrollmekanismer i selskaper og etterlevelse av lover (Fallan & Granrud, 2020, s. 365). For å kunne måle selskapers nivå og utvikling innen ESG, er rapportering av dette viktigere enn noen gang.

1.1 Behovet for bærekraftsrapportering

Tidligere var rapportering av bærekraft i bedrifter mest av hensyn til omdømme, ifølge rapporten «ESG 100 2022». Det var kortfattet, og beskrev bedrifters håndtering av bærekraft på et overfladisk nivå. I senere tid har det blitt mer vanlig å gå detaljert inn i bedrifters operasjoner i henhold til bærekraft. (Position Green, 2022, s. 8-9).

Med et nytt perspektiv på hvordan bedrifter kan drives bærekraftig, er etterspørselen etter rapporteringsstandarder innen bærekraft økende. Som et forsøk på å svare på denne etterspørselen har noen land innført regulatorisk bærekraftsrapportering. Så langt er det lite empiri som viser til resultater som regulert bærekraftsrapportering har ført til. Mulige årsaker til dette er at lovverket er for svakt og konsekvensene ved å ikke rapportere om bærekraft ikke er store nok. Noen selskaper som har blitt påvirket av nytt lovverk var allerede i gang med rapportering av bærekraft før det nye reglementet kom. Derfor er dette også en årsak til at lovverket har hatt lite eller en uviss effekt (Krueger et al. 2021, s. 1).

I 2013 innførte norske myndigheter regnskapsloven § 3-3c. Av loven følger det at store foretak må redegjøre om samfunnsansvar. Redegjørelsen skal komme fra årsberetningen eller et annet offentlig tilgjengelig dokument (regnskapsloven, 1998, § 3-3c). En bærekraftsrapport er som regel et kjennetegn på at selskapet arbeider systematisk med ESG-forhold. Noen selskaper velger å kun ta med bærekraft i en seksjon av årsrapporten (Position Green, 2022, s. 8).

Dagens situasjon er at regnskapsloven § 3-3c er for vag, og at det er få konsekvenser ved å kun rapportere på et helt overfladisk nivå om bærekraft (Olsen & Knardal, 2020, s. 325). Det er heller ingen obligatoriske standarder om bærekraftsrapportering som selskapene må benytte seg av. Regnskapsloven § 3-3c er begrenset til store foretak, noe som gjør at små foretak ikke må rapportere i henhold til loven (Olsen & Knardal, 2020, s. 326).

Rapporten «ESG100» produseres av Position Green og har sin hensikt i å dykke inn i bærekraftsrapporteringen til de 100 største selskapene i Danmark, Norge og Sverige (Position Green, 2022, s. 3). 2022-utgaven av ESG100 avslører at mange av de nordiske selskapene har et stort forbedringspotensial innen rapportering av bærekraft. Det blir fremhevet at det haster å komme i gang med dette, da EUs nye CSRD-rammeverk blir gjeldende allerede fra starten av 2024 (Position Green, 2022, s. 6).

1.2 Nye standarder for bærekraftsrapportering i Europa

Behovet for nye standarder innen bærekraftsrapportering i Europa har sin bakgrunn i at EU ikke anerkjenner noen av dagens rammeverk og standarder som tilfredsstillende for EUs behov. EU har en ambisjon om å være klimanøytralt innen 2050. Hvis dette skal oppnås må det dannes et obligatorisk rammeverk for bærekraftsrapportering for selskaper som opererer i Europa (Direktiv 2022/2464/EU, pkt. 38). Det er også nødvendig med et obligatorisk rammeverk for bærekraftsrapportering for å kunne likestille vesentligheten av informasjon om bærekraft og finansielle opplysninger (Direktiv 2022/2464/EU, pkt. 37).

I april 2021 foreslo EU-kommisjonen det nye CSRD-direktivet. Det nye direktivet skulle inneholde nye krav til standarder for bærekraftsrapportering i Europa, som vi i dag kjenner som ESRS (EFRAG, u.å.b).

EFRAG var tidlig ute med å konstatere at de ikke skulle finne opp hjulet på nytt når de skulle utvikle ESRS som en del av CSRD-rammeverket (EFRAG, 2021, s. 3). ESRS skulle bli utviklet ved hjelp av internasjonalt samarbeid.

1.3 Avgrensning og problemstilling

Det nye CSRD-rammeverket vil få følger for selskaper i EU, inkludert norske selskaper gjennom EØS-avtalen. En del av de store foretakene som nå blir påvirket av CSRD-rammeverket rapporterer allerede etter standardene fra Global Reporting Initiative (GRI). Det er interessant å studere om dette vil gi dem noen fordeler når de om kort tid må rapportere etter

CSRD. Videre vil det være av interesse å finne hvilke konsekvenser det har for revisor. Problemstillingen er som følger:

«Hvordan forbereder GRI selskapene til å rapportere etter ESRS?»

I lys av problemstillingen er det flere forskningsområder å ta tak i. GRI og ESRS er omfattende standarder, og det vil derfor være nødvendig å avgrense oppgaven til noen delområder. For å besvare og avgrense problemstillingen er det utviklet følgende forskningsspørsmål:

1. Hvilken rolle har GRI hatt i forbindelse med utviklingen av ESRS?
2. Hva er de mest sentrale forskjellene mellom ESRS og GRI?
3. Hvordan blir selskaper som allerede rapporterer etter GRI forberedt på å rapportere etter ESRS?
4. Hvilke konsekvenser får CSRD for revisor?

At masteroppgaven kun skrives over et semester betyr at oppgaven må ha en fornuftig avgrensning. Jeg har valgt å sette søkelys på de sosiale standardene i GRI og ESRS i sammenligningen av de to standardene, altså bokstaven S i ESG. Men det skal være fullt mulig å gjennomføre en tilsvarende studie på bokstavene E og G.

1.4 Struktur

Kapittel 2 tar for seg teorien om rapportering av bærekraft. Kapitlet inneholder også en innføring i GRI som rammeverk og generell praksis rundt attestering av bærekraftsrapporter. Oppgavens metode blir beskrevet i kapittel 3. Videre er hoveddelene kapittel 4 og 5, som tar for seg sammenligningen av GRI og ESRS og en rangering av selskapers bærekraftsrapportering gjennom et scoringssystem. Til slutt er diskusjon og konklusjon omfattet i kapittel 6 og 7.

2 Teori

Investorer har vist et økende behov for ikke-finansiell informasjon fra selskaper (Direktiv 2022/2464/EU, pkt. 11). Etterspørselen har ført til at flere standarder for rapportering av bærekraft har blitt utviklet (Bose, 2020, s. 13). Standardene for bærekraftsrapportering er frivillige, og selskapene velger derfor selv om de vil styrke sin rapportering med å ta dem i bruk. Den mest anerkjente frivillige standarden er GRI (Bose, 2020, s. 17).

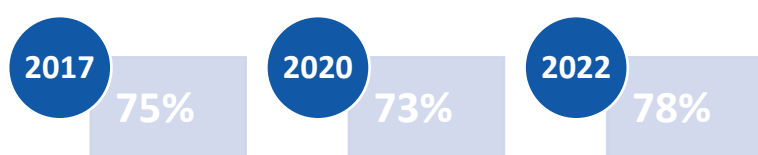
2.1 Global Reporting Initiative (GRI)

Global Reporting Initiative (heretter GRI) er en uavhengig og internasjonal organisasjon som hjelper selskaper å ta ansvar for deres miljøpåvirkning gjennom å skape et fellesspråk for kommunisering og rapportering av bærekraft (GRI, u.å.a). Organisasjonen ble grunnlagt i USA i 1997. Tre år senere kom de første globale standardene for bærekraftsrapportering, som den gang het «GRI Guidelines (G1)» (GRI, u.å.d).

2.1.1 Utbredelse

GRI er den mest brukte standarden for bærekraftsrapportering på verdensbasis, ifølge KPMGs bærekraftsrapport «Survey of Sustainability Reporting 2022» (2022, s. 24). G250 refererer til en målgruppe som KPMG bruker i sine rapporter. G250 består av de 250 største selskapene i verden målt i omsetning. Formålet med å bruke G250 er at de største selskapene er ofte de som leder an når det kommer til bærekraftsrapportering (KPMG, 2022, s. 11). I 2022 rapporterer 78 prosent av G250 etter GRI sine standarder.

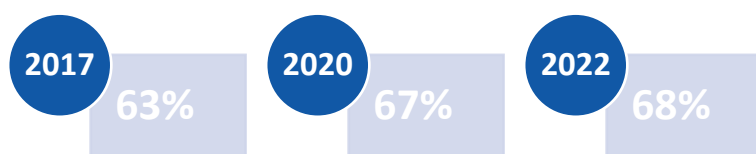
Figur 1 - Utvikling av GRI-rapportering hos G250 i perioden 2017-2022



(KPMG, 2022, s. 24)

N100 er en annen målgruppe som består av et utvalg av topp 100 selskaper målt i omsetning i 58 land. Hensikten med denne målgruppen er å ha et bredere utvalg av selskaper og se hvordan disse rapporterer om bærekraft (KPMG, 2022, s. 11). I 2022 er det totalt 68 prosent av N100 som rapporterer etter GRI sine standarder.

Figur 2 - Utvikling av GRI-rapportering hos N100 i perioden 2017-2022



(KPMG, 2022, s. 24)

2.1.2 Metode

GRI utvikler og oppdaterer standarder for bærekraftsrapportering slik at organisasjoner skal kunne forstå deres påvirkning på miljø, økonomi og samfunnet. Det finnes tre sett med standarder som kan benyttes sammen. Standardene er kategorisert som universelle, bransjerelaterte og emnerelaterte (GRI, u.å.c). De ulike standardene er bygget opp med krav og anbefalinger til rapportering av bærekraft. Kravene er et minimumskrav som man må tilfredsstillere hvis man skal kunne anse sin bærekraftsrapportering til å være i samsvar med GRI-rammeverket. Anbefalingene er som ordlyden taler for, og er dermed ikke nødvendig for at bærekraftsrapporteringen skal være i samsvar med GRI. Hver standard inneholder også en seksjon med veiledning. Her får brukeren utdypende forklaringer med supplerende bakgrunnsinformasjon og eksempler (GRI, u.å.b).

Standardene som er kategorisert som universelle, er gjeldende for alle organisasjoner uavhengig av bransje. GRI 1: Foundation 2021 er den grunnleggende standarden som definerer konsepter og beskriver hvordan man skal bruke standardene. Formålet med denne standarden er at brukerorganisasjonen skal forstå hvilke krav som må tilfredsstilles for at bærekraftsrapporteringen skal være i samsvar med GRI's rammeverk (GRI, u.å.b., s. 2).

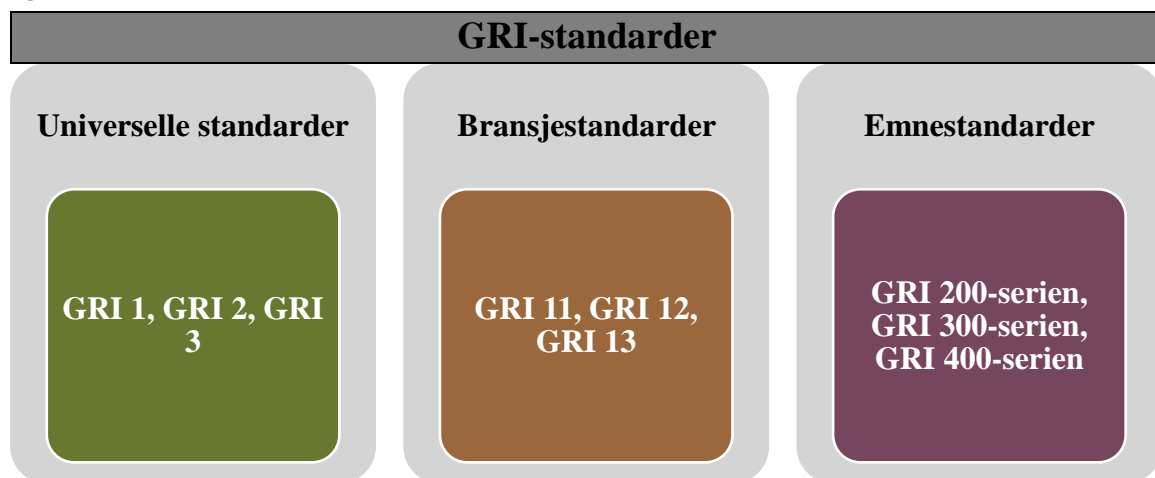
GRI 2: General Disclosures 2021 inneholder detaljer om organisasjonsstruktur, policyer og rapporteringspraksis. Standarden er høyest relatert til bokstaven G i begrepet «ESG» som handler om virksomhetsstyring, men den tar også for seg andre temaer som informasjon om ansatte og involvering av interessenter. Formålet med standarden er at organisasjonen kan danne seg en profil og skala på hvordan de ligger an innen bærekraft (GRI, u.å.b., s. 3).

GRI 3: Material Topics 2021 beskriver stegene brukerorganisasjonen må ta for å deklare hva som er vesentlige emner for deres miljøpåvirkning. Videre blir det forklart hvordan brukerorganisasjonen kan ta i bruk standardene som er kategorisert som bransjerelaterte for å finne hvilke emner som er vesentlige for dem (GRI, u.å.b., s. 3).

Standardene som er relatert til spesifikke bransjer skal bestå av 40 sektorer. Foreløpig er det kun tre sektorer som har fått en bransjestandard. GRI 11 er for olje og gass, GRI 12 er for kull og GRI 13 er for agrikultur (GRI, u.å.e). GRI prioriterer å lage bransjestandarder for de bransjene som i størst grad påvirker miljøet, som for eksempel olje- og gassnæringen. Standardene inneholder vesentlige emner for den bestemte bransjen, samt instruksjoner for hvordan man kan rapportere på emnene. Hvis det finnes en spesifikk standard til din bransje, er det obligatorisk å benytte den for å kunne anse sin bærekraftsrapportering i samsvar med GRI's rammeverk. Formålet med bransjestandardene er å øke kvaliteten, fullstendigheten og kontinuiteten i rapporteringen til organisasjonene (GRI, u.å.b., s. 3).

Det siste settet med standarder er de som er relatert til forskjellige emner. Eksempler på slike emner er avfallshåndtering, HMS-arbeid, CO2-utslipp. Standardene skal veilede brukerorganisasjonen på emner som kan være kompliserte. Det er brukerorganisasjonen selv som velger hvilke emnerrelaterte standarder de skal ta i bruk og rapportere etter. Valget av standarder skal være basert på kartleggingen organisasjonen allerede har gjort angående hvilke emner som er vesentlige for dem (GRI, u.å.b., s. 4).

Figur 3 - Oversikt over GRI-standardene



(GRI, u.å.b, s. 3)

Tidligere kunne selskapene velge å rapportere etter en «Core»-versjon eller en «Comprehensive»-versjon av GRI-standarden. GRI har nå endret på dette, slik at det kun finnes én måte å rapportere i samsvar med GRI. Likevel kan selskaper bruke deler av standarden og referere til GRI (GRI, 2022b, s. 8). GRI oppfordrer selskapene som ikke klarer å rapportere i samsvar med GRI sine standarder til å begynne med rapportering som referer til standardene.

På sikt kan de møte alle kravene slik at rapporteringen er i samsvar med GRI (GRI, 2022b, s. 9).

2.1.3 GRI-index

Rapporter produsert av selskaper som er i samsvar med GRI sine standarder følger ikke et bestemt oppsett. Bærekraftsrapporteringen kan finne sted i en egen bærekraftsrapport, eller bare være en del av årsrapporten. GRI stiller derimot krav om at selskapene som rapporterer etter standarden skal presentere en «GRI Content index». Indeksskjemaet gir en oversikt over hvor interessenter kan finne den rapporterte informasjonen i henhold til en gitt standard. Skjemaet fungerer som et navigeringsverktøy, hvor en av fordelene er at det er lett å skille ut hva selskapet ikke har rapportert på (GRI, u.å.b., s. 5).

2.1.4 Omission

Selskapene som rapporterer etter GRI kan velge å ikke rapportere på et rapporteringskrav, såkalt «omission». For at en omission skal være tillatt må et sett av regler være opprettholdt (GRI, 2021a, s. 14). Omission er tillatt å bruke for alle rapporteringskrav bortsett fra 2-1, 2-2, 2-3, 2-4 og 2-5 i GRI 2 og 3-1 og 3-2 i GRI 3. Tabellen nedenfor oppsummerer hvilke årsaker selskapene kan ha for å unnlate rapportering, og hvilke krav som da må tilfredsstilles.

Tabell 1 - Regler for omission

Årsak for omission	Krav til forklaring
Ikke aktuell	Forklar hvorfor rapporteringskravet ikke er aktuelt
Juridisk hindring	Beskriv den juridiske hindringen
Begrenset av konfidensialitet	Beskriv hvorfor selskapet er begrenset av konfidensialitet
Utilgjengelig eller ufullstendig informasjon	Beskriv hvilken informasjon som mangler. Hvis informasjonen er ufullstendig, forklar hva som mangler (f. eks for hvilken enhet selskapet har ufullstendig informasjon for). Forklar hvorfor informasjonen er utilgjengelig eller ufullstendig. Beskriv hvilke steg selskapet tar for å oppdrive informasjonen og et tidsestimert på hvor lang tid det tar.

(GRI, 2021a)

2.2 European Green Deal

Klimaendringene som Europa og verden står ovenfor blir beskrevet av EU-kommisjonen som en eksistensiell trussel (Europakommisjonen, u.å.a). For å ta tak i klimaendringene, gir EU-kommisjonen et sett med løfter for å gjøre EUs policyer for klima, energi, transport og avgifter tilpasset det nye skiftet. Løftet ble lagt frem av EU-kommisjonen i desember 2019, og er kalt «European Green Deal» (Miljødirektoratet, 2021). Det nye løftet har ikke bare bakgrunn i klimaendringer, men blir også beskrevet som Europas gjenoppreisning fra COVID-19 pandemien (Europakommisjonen, u.å.a).

2.2.1 Målsetninger

Sammen med løftet om å tilpasse EUs policyer til et nytt skifte, kom det en rekke målsetninger som skal oppfylles. Den overordnede målsetningen er å bli det første klimanøytrale kontinentet. En av veiene mot det overordnede målet er at EU skal bli klimanøytralt innen 2050. Det mer kortsiktige målet er at klimagassutslipp skal reduseres med 55% innen 2030, sammenlignet med utslippsnivåene fra 1990 (Europakommisjonen, u.å.a).

2.3 Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD)

Investorer, organisasjoner, forbrukere og andre interessenter trenger sammenlignbar informasjon på utviklingen som selskaper i næringslivet har innen bærekraft. Dette er også et løfte som har blitt gitt fra EU-kommisjonen. For å oppfylle dette løftet har det blitt satt i gang et nytt direktiv, Corporate Sustainability Reporting Directive (heretter CSRD). Det nye regelverket skal erstatte det nåværende Non-Financial Reporting Directive (NFRD) (Europakommisjonen, u.å.b).

EU-kommisjonen anerkjenner at begrepet ikke-finansiell informasjon i NFRD kan mistolkes av interessenter. Ved å bruke dette begrepet er det en fare for at interessenter kan tro at informasjonen ikke har noe finansiell relevans. Flere interessenter har gått over til å endre fokuset på at det dreier seg om informasjon om bærekraft, som ikke skal utelukke finansiell informasjon. EU-kommisjonen ønsker å tydeliggjøre dette skiftet i terminologi med hjelp av det nye direktivet CSRD (Direktiv 2022/2464/EU, pkt. 8).

2.3.1 Utbredelse

Som nevnt ovenfor tar CSRD over for den nåværende NFRD. EU-kommisjonen understreker hvor store endringer som er på vei ved å gi et estimat på hvor mange selskaper som vil bli påvirket av CSRD, sammenlignet med de som nå er påvirket av NFRD. Selskaper som er påvirket av NFRD i dag er estimert til å være 11 700 selskaper. Ved det nye CSRD-

rammeverket er det estimert at 50 000 selskaper vil bli berørt (Europakommisjonen, u.å.b). Rapportering for regnskapsåret 2024 blir gjeldende for børsnoterte selskaper i EU. Foretaket må:

- være av allmenn interesse
- ha flere enn 500 ansatte
- ha mer enn 20 millioner euro i balansen eller mer enn 40 millioner euro i omsetning.

Rapportering for regnskapsåret 2025 vil også inkludere store foretak som oppfyller minst to av tre terskelverdier:

- mer enn 20 millioner euro i balansen
- mer enn 40 millioner euro i omsetning,
- eller over 250 gjennomsnittlige årsverk.

I regnskapsåret 2026 blir børsnoterte SMEs, små og ikke-komplekse kredittinstitusjoner og visse forsikringsselskaper inkludert. For SMEs må to av tre terskelverdier være oppfylt:

- omsetning fra 700 000 – 4 000 000 euro,
- balanse mellom 350 000 og 20 000 000 euro,
- eller antall ansatte mellom 10-250

(Direktiv 2022/2464/EU, s. 63).

CSRD vil også være gjeldende for foretak etablert utenfor EU, men som er notert på et regulert marked i EU. Det gjelder også fra regnskapsåret 2026 (Revisorforeningen, 2023).

Datterselskap trenger ikke å rapportere om bærekraft dersom morselskapet har frembrakt en konsolidert bærekraftsrapport. Dette unntaket gjelder ikke dersom datterselskapet er stort, og med verdipapirer notert på et regulert marked (Revisorforeningen, 2023).

2.3.2 EFRAG

Foreningen EFRAG er tidligere kjent som «European Financial Reporting Advisory Group» (Europakommisjonen, u.å.b). Den ble opprettet i 2001 og er delvis finansiert av EU i tillegg til private aktører (EFRAG, u.å.a). Deres misjon er å utvikle og promotere finansielle og bærekraftige rapporteringsstandarder for selskaper. I utviklingen holder de et europeisk perspektiv med formål om å opprettholde den allmenne interessen i Europa (EFRAG, u.å.a). Misjonen til EFRAG ble utvidet i 2022, da de ble utnevnt av EU-kommisjonen til å utvikle de nye standardene for bærekraftsrapportering i Europa.

2.4 European Sustainability Reporting Standards (ESRS)

EFRAG fikk i oppdrag av EU-kommisjonen å utvikle de nye standardene for bærekraftsrapportering i Europa. Resultatet er European Sustainability Reporting Standards (heretter ESRS). I april 2022 var EFRAG ferdig med ett sett med første utkast av standardene. Deretter ble standardene åpnet for kommentarer i perioden 30. april til 8. august 2022. Tilbakemeldingene ble tatt til følge av EFRAG, og i dag har vi et sett med utkast av standarder som skal settes til verk i 2023 (EFRAG, u.å.c).

Tabell 2 - Oversikt over standardene i ESRS

	Environment	Social	Governance
ESRS 1 General Requirements	ESRS E1 Climate change	ESRS S1 Own workforce	ESRS G1 Business conduct
ESRS 2 General disclosures	ESRS E2 Pollution	ESRS S2 Workers in the value chain	
	ESRS E3 Water & marine resources	ESRS S3 Affected communities	
	ESRS E4 Biodiversity & ecosystems	ESRS S4 Consumers and End-users	
	ESRS E5 Resource use and circular economy		

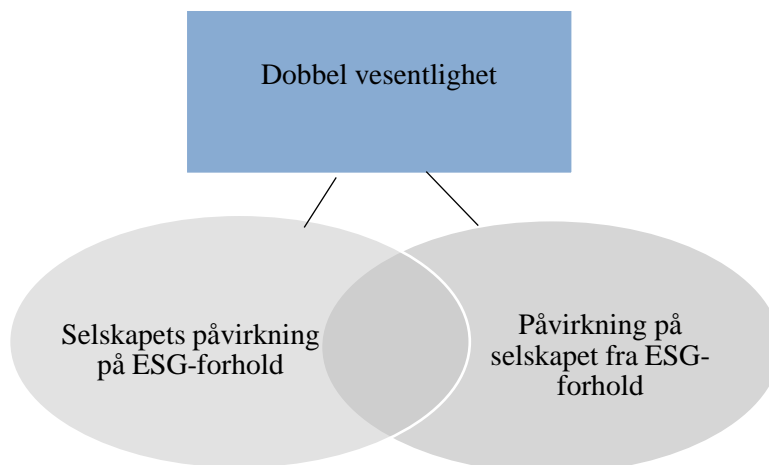
(EFRAG, u.å.c)

2.4.1 Dobbel vesentlighet

Et sentralt begrep i de nye standardene ESRS er dobbel vesentlighet (EFRAG, 2022a, pkt. 40). Dobbel vesentlighet innebærer at selskapene må gjøre en vesentlighetsanalyse som er basert på både hvordan selskapet påvirker ESG-forhold, men også hvordan selskapene blir påvirket av ESG-forhold. Hvordan selskapet påvirker ESG-forhold er et innenifra og ut-perspektiv. Hvordan selskapet blir påvirket av ESG-forhold er et utenifra og inn-perspektiv. Selskapene blir nødt til å gjøre en vurdering av i hvilke områder av deres næring det er størst risiko for finansiell- og miljøpåvirkning (EFRAG, 2022a, pkt. 42). Vurderingen skal innebære hvor

avhengig selskapet er av naturressurser og menneskelige ressurser for å operere, hvor tilgjengelige de er for selskapet og hvordan selskapet påvirker dem (EFRAG, 2022a, pkt. 43).

Figur 4 – Utarbeidet figur om dobbel vesentlighet



2.5 Bærekraftsrapportering

Bærekraftsrapportering har historisk sett gått under mange navn. Noen eksempler er rapportering om samfunnsansvar, ESG-rapportering og CSR-rapportering. Man kan ikke sette et likhetstegn mellom alle disse begrepene. I bunn og grunn har endringen i terminologi kommet fra utvidelser av hva det skal rapporteres om. Det som startet som en rapport om hvordan selskapet jobber med likestilling og arbeidsmiljø, utvidet seg til å inkludere hvordan selskapet påvirker det ytre miljøet i sine omgivelser (Fallan & Granrud, 2020, s. 364). Den bærekraftsrapporteringen vi kjenner i dag er innom alle bokstavene i ESG, nemlig miljø-, sosiale-, og styringsmessige forhold (Fallan & Granrud, 2020, s. 365). I denne oppgaven vil bærekraftsrapportering være det generelle begrepet som blir brukt til å omtale rapporteringen av disse forholdene.

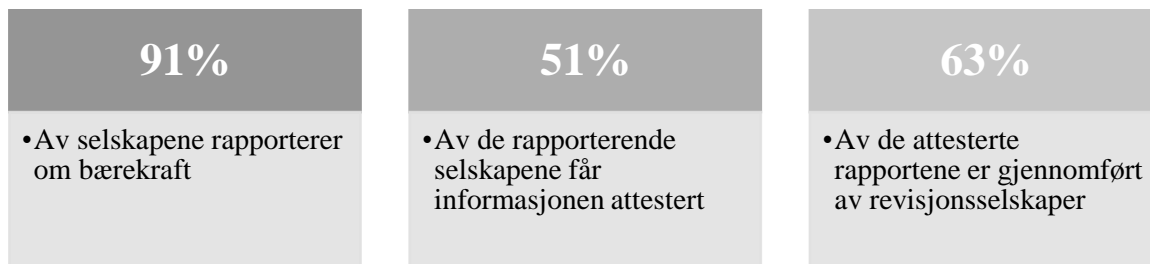
2.5.1 Attesting av bærekraftsrapportering

Attesting av bærekraftsrapportering innebærer at en tredjepart gjør en uavhengig verifisering av informasjonen selskapet har rapportert om miljø-, sosiale-, og styringsmessige forhold. Formålet med attestingen er å øke troverdigheten til informasjonen som er rapportert. Troverdigheten av informasjonen er nemlig noe bærekraftsrapportering har blitt kritisert for (Fallan & Granrud, 2020, s. 376).

Rapportering av miljø-, sosiale-, og styringsmessige forhold er pålagt for store foretak etter regnskapsloven § 3-3c. Det er derimot ingen direkte krav om å få denne informasjonen attestert. Attestasjon er fortsatt basert på frivillighet i Norge. En del av revisjonsselskapene tilbyr tjenester knyttet til attestering av bærekraftsrapportering. Det finnes også andre typer sertifiseringsselskaper som gjør en lignende attestasjon, som for eksempel Position Green og DNV GL. En kjent arbeidsmetodikk for revisjonsselskapene er en såkalt «trial audit», hvor selskapet kan presentere sitt arbeid med bærekraftsrapportering for revisor. Dette er gjerne når selskapene er i en startfase av sin bærekraftsrapportering. Revisor kommer med innspill på hva som kan forbedres, men revisors arbeid skal ikke resultere i en full attestasjonsrapport. På sikt kan selskapene få en «ekte» attestasjon av sin bærekraftsrapportering (Fallan & Granrud, 2020, s. 377).

International Federation of Accountants (IFAC) publiserte i 2021 en rapport på global praksis innen attestasjon av bærekraftsrapportering. Rapporten bygger på prinsippet om benchmarking – en sammenligning av utviklingen til ulike land, bransjer og standarder brukt innenfor bærekraftsrapportering og attestering av denne. IFAC har brukt et utvalg på 1400 selskaper fordelt på 22 land i sin studie (IFAC, 2021, s. 6). Noen av nøkkeltallene fra rapporten er presentert i figur 5.

Figur 5 - Nøkkeltall fra IFACs rapport



(IFAC, 2021, s. 6)

Rapporten til IFAC indikerer at de aller fleste store selskaper globalt driver med rapportering av bærekraft. Samtidig får kun drøyt halvparten av selskapene bærekraftsrapporteringen sin attestert av en tredjepart. Rapporten viser også til at det er store forskjeller mellom praksis i de ulike landene som er representert. Noen eksempler er at det i Frankrike er 100% av selskapene som rapporterer om bærekraft og 96% av dem er attestert. Til sammenligning er de respektive tallene i Saudi-Arabia 52% rapportering og 7,7% attestering (IFAC, 2021, s. 7).

Revisorforeningen kartlegger bærekraftsrapporteringen på Oslo Børs. Deres nyeste rapport viser til at andelen av attesterte bærekraftsopplysninger har økt fra 30-40% i perioden 2020-

2021. Selskapene på Oslo Børs ligger dermed under det internasjonale nivået sammenlignet med rapporten fra IFAC (Revisorforeningen, 2022).

2.5.2 ISAE 3000

Den mest brukte standarden for attestering av bærekraftsrapportering i Norge er «ISAE 3000 Attestasjonsoppdrag som ikke er revisjon eller forenklet revisorkontroll av historisk finansiell informasjon» (Fallan & Granrud, 2020, s. 381). Hensikten med attestasjonsoppdrag er å skaffe betryggende sikkerhet eller moderat sikkerhet for at informasjonen som er rapportert av selskapet ikke inneholder vesentlige feil, jf. ISAE 3000 pkt. 10.

Ved et attestasjonsoppdrag som skal gi betryggende sikkerhet, skal revisor innhente nok revisjonsbevis til å redusere revisjonsrisikoen til et akseptabelt lavt nivå, jf. ISAE 3000 pkt. 12a.

Ved et attestasjonsoppdrag som skal gi moderat sikkerhet, skal revisor innhente nok revisjonsbevis til å redusere revisjonsrisikoen til et nivå som er akseptabelt ut fra omstendighetene ved oppdraget, jf. ISAE 3000 pkt. 12b.

2.5.3 Kritikk av bærekraftsrapportering og attestering

Bærekraftsrapportering har blitt kritisert for å ha strukturelle utfordringer. Komplikasjonene er mange. Noen eksempler er systematisk innhenting av data, mangfold av standarder, mangel på utdanning og for lite forskning i emnet (Fallan & Granrud, 2020, s. 369).

Et klimaregnskap gir oversikt over hvilke aktiviteter i selskapet som medfører størst utslipp av klimagasser (Miljøfyrtårn, u.å.). Det kan være et nyttig verktøy i et selskaps arbeid med bærekraft. Men det fører også med seg utfordringer, som for eksempel at selskapet nå må forholde seg til nye målenheter enn penger. Eksempler på måleenheter er CO₂-ekvivalenter og Kwh.

En annen kritikk er rettet mot formålet med bærekraftsrapporteringen. I bunn og grunn følger bærekraftsrapporteringen noen av de samme prinsippene som tradisjonell rapportering av finansiell informasjon: ressursallokering og kontroll. Likevel ser vi i praksis at bærekraftsrapporteringen i større grad har blitt oppfattet som et strategisk virkemiddel for å bygge seg et omdømme. En konsekvens av omdømmebyggingen er at informasjonen som rapporteres av selskapene kan miste troverdighet (Fallan & Granrud, 2020, s. 369).

Attesting av bærekraftsrapporteringen er en mer legitim måte å bygge omdømme sitt på. Til tross for at dette kan være den beste måten å sikre troverdig informasjon på, har også attesting

blitt kritisert. Utfordringene ligger i at attesteringen som regel bare kan gjøres med en lav eller moderat sikkerhet. Andre problemer er at revisor har blitt kritisert for å påpeke uvesentlige feil i rapportene for å opprettholde et marked på attestingstjenestene (Michelon et al., 2019, s. 417). Videre konkluderte Hummel et al. i sin studie at det var en negativ sammenheng mellom ESG-prestasjoner til selskaper og deres attesteringspraksis (2019, s. 754).

2.5.3 Regulatorisk vs. frivillig bærekraftsrapportering

Som nevnt tidligere er det regnskapsloven § 3-3c som regulerer rapporteringen av bærekraft i Norge. Kravene om hva som skal rapporteres blir presisert i Norsk Regnskapsstiftelses regnskapsstandard NRS 16. I Norge er den regulerede bærekraftsrapporteringen begrenset til store foretak. Vi ser liknende praksis i EU. Endringene i regnskapsdirektivet i 2014 ble inkludert til å ha med ikke-finansiell rapportering. Også her er det de store foretakene som blir påvirket.

Det er et stort utvalg av frivillige rapporteringsstandarder som selskaper kan benytte seg av innen temaet bærekraft. Tidligere beskrevet GRI er den største av dem. Andre eksempler er Sustainable Accounting Standards Board (SASB), Carbon Disclosure Project (CDP), Greenhouse Gas Protocol (GHG) og Task Force on Climate-related Financial Disclosures (TCFD).

Figur 6 - Oversikt over frivillige rapporteringsstandarder



(Watershed, u.å)

Det har blitt gjennomført flere studier om hvilken effekt den regulatoriske og frivillige bærekraftsrapporteringen har. Samlet sett ser vi at regulering til en viss grad kan påvirke utbredelse av bærekraftsrapportering. Men, den generelle kvaliteten på bærekraftsrapportering er fortsatt på et så lavt nivå at reguleringen i seg selv ikke er nok. Selve reguleringen har også blitt kritisert for å være for svak. Det gis lite konsekvenser for dem som velger å ikke rapportere om bærekraft. Dette har skapt det Fallan & Granrud beskriver som en «non-compliance» atferd, og forklarer at svak regulering kan være en årsak til det (2020, s. 371). I flere land er det en utfordring at regulatorisk bærekraftsrapportering ikke blir fulgt opp av selskapene som er påvirket av lovverket. PwC presenterte i 2019 at kun 17% av selskapene i deres studie rapporterte fullt ut etter kravene fra regnskapsloven § 3-3c. Studien var basert på de 100 største selskapene i Norge rangert etter omsetning (Fallan & Granrud, 2020, s. 371).

2.6 COSO-modellen

En revisor har ansvaret for å evaluere både kompetansen og integriteten til selskapets styre og ledelse, og vurdere om selskapet opptrer på en ryddig måte. Som en del av denne prosessen må revisoren også dokumentere sin vurdering av regnskapsføreren og deres erfaring med selskapet. Revisoren må også dokumentere eventuelle bekymringer knyttet til ledelsen, bokføringen og annen relevant informasjon (Degerstrøm & Stenvold, s. 151).

I tillegg er det revisors ansvar å sette seg inn i hvordan selskapet har utviklet og implementert interne kontroller. En mye brukt modell for å dele inn interne kontroller på forskjellige nivåer er COSO-modellen (Degerstrøm & Stenvold, s. 153).

En av de fem komponentene i COSO-modellen er kontrollmiljø (Degerstrøm & Stenvold, s. 153). I denne oppgaven er det særlig relevant å se på hvordan selskapets kontrollmiljø blir påvirket av ledelsens kompetanse rundt bærekraftsrapportering, og hvilke konsekvenser det får for revisor.

3 Metode

En vitenskapelig studie må ha en god beskrivelse av fremgangsmåten som er brukt for å komme frem til resultatene, også kjent som metode. Metoden beskriver hvordan forskeren har gått frem for å samle inn, analysere og tolke informasjon (Grønmo, 2011, s. 27-29). Det er et skille mellom kvalitativ og kvantitativ metode. Kvalitative metoder er i hovedsak innsamling av informasjon fra tekster, lyd og bilde. En kvantitativ metode er gjerne mer opptatt av statistiske analysemetoder. Utgangspunktet er at kvalitative metoder har intervju og observasjon som de mest brukte fremgangsmåtene for datainnsamling. Likevel kan forskeren bruke sekundærdata i form av dokumenter og tekster, som for eksempel analyse av års- og bærekraftsrapporter. Hvilken metode forskeren velger er primært avhengig av hva som egner seg best for å svare på problemstillingen. Metodevalg er også avhengig av hvilke ressurser man har tilgjengelig om det relevante temaet (Johannesen et al., 2010, s. 99-100).

Metoden i oppgaven er todelt. Den første delen av studiet er forklarende og inneholder en sammenligning av ESRS og GRI. Det blir også beskrevet hvilke konsekvenser CSRD-direktivet får for revisor. Den andre delen av studiet inneholder en innholdsanalyse av et utvalg selskaper og deres bærekraftsrapportering etter GRI. Selskapene blir scoret ut ifra et generert scoringssystem som er basert på både ESRS og GRI.

Tabell 3 - Forsknings spørsmål og metodevalg

Forsknings spørsmål	Metode
1. Hvilken rolle har GRI hatt i forbindelse med utviklingen av ESRS?	Dokumentanalyse av GRI og EFRAG sin dokumentasjon på fremgangsmåter og resultater av samarbeidet.
2. Hva er de mest sentrale forskjellene mellom GRI og ESRS?	Dokumentanalyse av GRI-standarder og ESRS-standarder.
3. Hvordan blir selskaper som allerede rapporterer etter GRI forberedt på å rapportere etter ESRS?	Innholdsanalyse av års- og bærekraftsrapporter og scoringssystem for bærekraftsrapportering, kombinert med funn fra dokumentanalyse av standardene GRI og ESRS.
4. Hvilke konsekvenser får CSRD for revisor?	Dokumentanalyse av CSRD-direktivet.
Konklusjon	Funn fra dokumentanalyse, innholdsanalyse og scoringssystem.

3.1 Dokumentanalyse

Dokumentanalyse er en metode som innebærer systematisk gjennomgang av dokumenter etterfulgt av en analyse som skal gi empirisk kunnskap. Dokumentanalyse er godt egnet til kvalitative studier, som gjerne går i dybden på et enkeltfenomen (Bowen, 2009, s. 27). Metoden kombineres gjerne med andre kvalitative metoder for å skape triangulering. Triangulering er når flere metoder benyttes for å studere et og samme fenomen (Bowen, 2009, s. 28). I denne oppgaven brukes dokumentanalyse kombinert med en innholdsanalyse av bærekraftsrapporter og et scoringssystem.

Dokumentene som er i søkelyset, er GRI-standardene og de ulike ESRS standardene. ESRS-standardene er ferske dokumenter som det ikke er forsket noe på enda. Fordi ingen selskaper enda har begynt å rapportere etter ESRS-standardene, er det lite informasjon å hente fra intervjuer av selskaper. I den sammenheng har jeg laget et scoringssystem for å sammenligne selskapers bærekraftsrapportering i henhold til GRI og ESRS. Modellen brukes til en innholdsanalyse som inneholder et utvalg av selskaper og deres bærekraftsrapportering. Hensikten med modellen er å undersøke om selskapenes bærekraftsrapportering etter GRI vil være tilfredsstillende nok til de nye ESRS-standardene.

3.2 Innholdsanalyse

Fifka et al. (2011) gjennomførte en studie av empirien rundt bærekraftsrapportering og hvilke metoder som ble brukt i ulike studier. Resultatene viste at den mest brukte metoden innen studier av bærekraftsrapportering var innholdsanalyse. Årsrapporter, og i noen tilfeller bærekraftsrapporter, er de mest brukte dokumentene for innholdsanalyse. I min studie gjennomgås års- og bærekraftsrapporter systematisk for å finne informasjon om hvordan selskapene rapporterer i henhold til GRI og ESRS. Ved bruk av innholdsanalyse er det viktig at man etablerer en rekke regler som skal brukes konsistent. Benyttelsen av regler er viktig for at datainnsamlingen skal være objektiv og transparent (Bryman & Bell, 2011). I min oppgave kodes innholdet etter rapporteringskravene fra GRI og ESRS. Kodingen av teksten blir gjort om til poeng i scoringssystemet beskrevet nedenfor. Tabellen som er brukt til å gi poeng kan man finne i «Vedlegg 1».

3.3 Scoringssystem

GRI påstår at deres standard er den beste for å forberede selskapene til å rapportere etter ESRS. Jeg har tenkt til å utprøve den påstanden. Derfor har jeg laget et scoringssystem som dekker bærekraftsrapportering innen standardene GRI og ESRS. Hensikten med scoringssystemet er å

kartlegge hvordan GRI forbereder selskapene til å rapportere etter ESRS. Om det viser seg at det er mye mangler når det kommer til hvordan selskapene rapporterer i henhold til rapporteringspunktene i ESRS, tyder det på at GRI ikke forbereder selskapene godt. Hvis det er lite mangler er det en indikasjon på at GRI forbereder selskapene godt for å rapportere etter ESRS.

3.3.1 Tidligere forskning med scoringssystemer

Innen forskning er det viktig at studiet er kumulativt. Det vil si at den bygger på tidligere studier og forskningsmetoder som allerede har gitt oss noen svar (Dalland, 2017, s. 58).

Det har blitt gjort flere studier hvor GRI har vært brukt som et scoringssystem for bærekraftsrapporteringen hos selskaper. Morhardt et al. (2002) brukte rammeverket GRI 2000 til å lage et numerisk scoringssystem. Selskapenes bærekraftsrapportering på hvert punkt i scoringssystemet basert på GRI ble rangert fra 0 til 3 poeng.

Skouloudis et al. (2009) lagde et lignende scoringssystem basert på retningslinjene i GRI 2002. Her ble selskapene rangert fra 0 til 4 poeng på hvert punkt av deres bærekraftsrapportering opp mot standarden.

Christensen & Johansen (2022) skrev sin masteroppgave om samsvaret mellom norske selskapers bærekraftsrapportering til GRI. Deres studie var bygget rundt GRI-indexen, som også blir brukt en del i min oppgave.

Det som er unikt for min studie er at jeg kombinerer bruken av et scoringssystem som er basert på retningslinjene i både GRI og ESRS. Det er første gang det blir gjennomført en studie med ESRS som utgangspunkt i scoringssystemet.

3.3.2 Utvalg av data

Jeg startet med å se på Kapital sin liste over Norges 500 største bedrifter og startet fra toppen for å se hvilke selskaper som rapporterte etter 2021-versjonen av GRI (Kapital, 2022). Dette var samme sted som Christensen & Johansen (2022) brukte for å hente sine selskaper til deres masteroppgave. Grunnen til at det er viktig at selskapet rapporterer etter siste versjon av GRI er at det skal skape relevans for resten av oppgaven min som er basert på den nyeste GRI-versjonen. Selskapene blir søkt opp i Bærekraftskompasset til BDO for å undersøke om de er rapporteringspliktige etter CSRD-direktivet i fremtiden (BDO, u.å). Etter at jeg hadde funnet fem selskaper valgte jeg å starte datainnsamlingen. Datagrunnlaget er års- og

bærekraftsrapportene fra de ulike selskapene. Rapportene er offentlige tilgjengelige dokumenter og er å finne i litteraturlisten.

Tabell 4 - Utvalg av selskaper

Selskap	Årsrapport
KLP	2021
Norgesgruppen	2021
Norsk Hydro	2022
Statkraft	2022
Yara	2021

3.3.3 Regler

For å sikre validitet i studiet er det viktig at fremgangsmåten med scoringssystemet har klare regler. Dette er for å unngå mest mulig bias fra forskerens side. Utgangspunktet for rapporteringen i henhold til GRI er at års- og bærekraftsrapportene analyseres ved bruk av GRI-indexen som selskapene selv har publisert. I de tilfellene hvor GRI-indexen refererer til et kapittel som ikke finnes, eller informasjonen som kreves ikke er til stede, blir det brukt søkefunksjonen CTRL+F i nettleseren for å søke etter relevante søkeord. Hvert kapittel som kan inneholde den relevante informasjonen for det respektive rapporteringskravet blir nøye gjennomlest. Etter å ha analysert innholdet i års- og bærekraftsrapportene blir selskapet rangert ut ifra følgende poengsystem:

Tabell 5 - Poeng i scoringssystem

Poeng	Begrunnelse
0	Ingen tilgjengelig informasjon
1	Nevner noe relevant til rapporteringskrav
2	Detaljert informasjon i henhold til rapporteringskrav, men informasjonen er ikke sammenlignbar eller oppfyller kun deler av rapporteringskrav
3	Detaljert, sammenlignbar og utfyllende informasjon som dekker alle rapporteringskrav i henhold til standarden

Hvis et selskap skal klare å oppnå full score på et rapporteringskrav må alle punktene i rapporteringskravet være dekket fullt ut. For eksempel, i rapporteringskrav 2-27 Compliance with laws and regulations i GRI som er bygget opp med bokstav a, b, c og d. For at selskapet skal få en totalscore på 3 poeng fra dette rapporteringskravet må selskapets rapportering på alle bokstavene fra a til d ha 3 poeng.

Tekniske data blir strengt vurdert. Dersom standarden krever at selskapet rapporter et antall i prosent, så må selskapet oppgi prosentandel for å få poeng. Dersom de nevner noe om temaet som blir diskutert i rapporteringskravet, er ikke det tilfredsstillende nok til å få ett poeng, så lenge de ikke har oppgitt en prosentandel.

3.4 Datainnsamling års- og bærekraftsrapporter

For å hente informasjon om hvordan de utvalgte selskapene har rapportert i henhold til GRI sine standarder, er GRI-indexen det viktigste navigeringsverktøyet for å finne frem til riktig informasjon. GRI-indexen er nærmere beskrevet i kapittel 2.1.3.

Innhenting av informasjon om hvordan selskapene har rapportert i henhold til ESRS er en mer krevende prosess. Det er fordi det ikke finnes en ESRS-index i likhet med GRI. Ingen av de utvalgte selskapene rapporterer heller i henhold til ESRS per i dag. Derfor er ikke informasjonen like lett tilgjengelig, sammenlignet med de årsrapportene som er basert på GRI sine prinsipper.

Ved datainnsamlingen ble hvert rapporteringskrav nøye gjennomgått opp mot selskapenes rapportering i henhold til GRI og ESRS. Selskapene ble gitt en poengsum fra 0-3 på hvert punkt i rapporteringskravene. Totalsummen selskapet ender opp med å få på et rapporteringskrav er avhengig av hvordan de gjør det på hvert enkelt punkt. Et eksempel er illustrert i figur 8.

Figur 7 - Eksempel fra vurdering av samsvar med rapporteringskrav, Statkraft

Disclosure 2-27 Compliance with laws and regulations

The organization shall:

- a. report the total number of significant instances of non-compliance with laws and regulations during the reporting period, and a breakdown of this total by: 3
 - i. instances for which fines were incurred;
 - ii. instances for which non-monetary sanctions were incurred;
- b. report the total number and the monetary value of fines for instances of non-compliance with laws and regulations that were paid during the reporting period, and a breakdown of this total by: 3
 - i. fines for instances of non-compliance with laws and regulations that occurred in the current reporting period;
 - ii. fines for instances of non-compliance with laws and regulations that occurred in previous reporting periods;
- c. describe the significant instances of non-compliance; 3
- d. describe how it has determined significant instances of non-compliance. 1

Eksemplet er tatt ut ifra rådataen til vurderingen av bærekraftsrapporteringen til Statkraft i henhold til GRI 2: General Disclosures 2021, rapporteringskrav 2-27. Selskapet viser en god oversikt over antall lovbrudd, men nevner lite om hvordan de har definert hva som innebærer en signifikant hendelse når det kommer til lovbrudd. De får derfor kun ett poeng på dette punktet. For å få full score på et rapporteringskrav må alle punktene innen det rapporteringskravet ha tre poeng i score. I dette tilfellet ender Statkraft opp med to poeng totalt i scoringssystemet, slik som illustrert i figur 9.

Figur 8 - Eksempel fra scoringssystemet, Statkraft

GRI STANDARD	RAPPORTERINGSKRAV	POENG
GRI 2: General Disclosures 2021	2-7 Employees	3
	2-8 Workers who are not employees	0
	2-21 Annual total compensation ratio	3
	2-23 Policy commitments	2
	2-25 Processes to remediate negative impacts	1
	2-27 Compliance with laws and regulations	2
	2-29 Approach to stakeholder engagement	3
	2-30 Collective bargaining agreements	1

3.4.1 Vurderinger og avveininger

Der hvor selskapene ikke har fått tre poeng på alle bokstaver i et rapporteringskrav, eller bare toere, vil det i noen tilfeller være behov for en subjektiv vurdering eller avveining for å avgjøre hvilken totalscore selskapet skal få på rapporteringskravet.

I de tilfeller hvor et rapporteringskrav er basert på «hvis svaret er ja, er det tilstrekkelig nok med en påstand om dette», får selskapene umiddelbart 3 poeng dersom de har kommet med en slik påstand. Et eksempel på en slik type rapporteringskrav er ESRS S1-10, hvor det å rapportere at alle arbeidere får en tilstrekkelig lønn er nok for å få full score. Det er først når ikke alle arbeidere får tilstrekkelig lønn at selskapet må utdype mer i henhold til dette rapporteringskravet.

Som forklart i kapittel 2.1.4 om omissions, er det klare regler for hvordan selskapene skal benytte omissions i henhold til GRI. Dersom selskapene har brukt en omission, men ikke fulgt reglene for omission, ender de opp med null poeng på dette punktet. Det betyr at en feil bruk av omission er likestilt med at selskapet ikke rapporterer på punktet i det hele tatt.

Dersom et rapporteringskrav krever at selskapet rapporterer en prosentandel av antall ansatte, har «alle» og «ingen» blitt tolket som henholdsvis 100% og 0%. En slik avveining er naturlig for at selskapene ikke skal miste poeng i scoringssystemet der hvor de faktisk har rapportert.

Risikoen med vurderinger og avveininger er at det kan hindre reliabiliteten til studiet. Det er forsøkt gjennom studiet å bruke minst mulig vurderinger. Hovedregelen er alltid at reglene som er beskrevet her i metodekapittelet kommer først i rekken. Vurderinger og avveininger regnes som et unntak der det er nødvendig.

3.5 Reliabilitet og validitet

Validitet er et begrep brukt om hvilken grad resultatene fra en studie kan trekke slutninger som er gyldige for det man forsøkte å undersøke. Hvis studien har en ytre validitet betyr det at studien kan generaliseres, selv om den har et begrenset omfang. Indre validitet handler om funnene kan forklares gjennom den antatte hypotesen (Dahlum, 2021). Min oppgave har ytre validitet i den grad at studien kan gjøres på de andre bokstavene i ESG, nemlig E og G. Så det er mulig å utføre en liknende undersøkelse på andre selskaper, samt bruke min studie til sammenligning.

Reliabilitet er stabiliteten av målinger gjort i studiet. Hvis målingene varierer mye fra gang til gang, er målet lite reliabelt (Svartdal, 2020). Det at alle standardene fra GRI og ESRS er offentlig tilgjengelige gjør at studiet enkelt kan gjennomføres av andre. Det øker reliabiliteten til dette studiet. Reglene som er beskrevet i kapittel 3.4 er også en viktig del av studiets reliabilitet.

3.6 Forståelse av ESRS og GRI

En signifikant del av arbeidet med denne masteroppgaven omhandler å utvikle kunnskapen om standardene ESRS og GRI, både for meg selv og andre interessenter til oppgaven. Totalt er det gjennomgått 14 standarder fra GRI, og 6 standarder fra ESRS. I standardene er det gjennomgått 63 rapporteringskrav fra GRI, og 32 rapporteringskrav fra ESRS.

Å sette seg inn i 95 rapporteringskrav er omfattende. Det er likevel nødvendig for oppgaven at alle rapporteringskrav er forstått slik at reliabiliteten i oppgaven styrkes. Det at det ikke finnes noen års- og bærekraftsrapporter som er basert på ESRS sine standarder ennå, gjør at det ikke er noen rapporteringspraksis å henvende seg til. Med GRI kan man lete seg opp i publiserte rapporter for å se hvordan rapporteringskravet blir praktisert. At det ikke finnes noe liknende for ESRS gjør at det er en risiko for at et rapporteringskrav kan ha blitt misforstått. Når de første rapportene som er basert på ESRS-standardene er publisert, vil det bli enklere for videre forskning å trekke inn rapporteringspraksis og eksempler, noe denne studien ikke får muligheten til.

3.7 Avgrensninger i metode

At masteroppgaven kun skrives over et semester betyr at oppgaven må ha en fornuftig avgrensning. Jeg har valgt å sette søkelys på de sosiale standardene i GRI og ESRS i sammenligningen av de to standardene. Innholdsanalysen med scoringssystemet er begrenset til å ta for seg de rapporteringspunktene som blir sammenlignet i kapittel 4. For å forstå de sosiale standardene, må man også ha forståelse for grunnlaget for vesentlighetsanalysen som selskapene må gjøre for å rapportere om bærekraft. Det er derfor også inkludert rapporteringskrav fra de universelle standardene i GRI og ESRS som tar for seg dette.

4 ESRS og GRI – utvikling, sammenlikning og konsekvenser

Den følgende seksjonen inneholder en sammenlikning av ESRS og GRI. Hensikten er å vise til hvilken rolle GRI har hatt knyttet til utviklingen av ESRS. Videre er det av interesse å finne ut hvordan selskaper som allerede rapporterer etter GRI blir påvirket av ESRS. Til slutt er det også en del som omhandler hvordan revisor blir påvirket av CSRD.

4.1 GRI og utviklingen av ESRS

Behovet for nye standarder for bærekraftsrapportering i Europa har sin bakgrunn i at EU ikke anerkjenner noen av dagens rammeverk og standarder som tilfredsstillende for EUs behov. EU har, som tidligere nevnt, en ambisjon om å være klimanøytralt innen 2050. Hvis dette skal oppnås må det dannes et obligatorisk rammeverk for bærekraftsrapportering for selskaper som opererer i Europa (Direktiv 2022/2464/EU, pkt. 38). Det er også nødvendig med et obligatorisk rammeverk for bærekraftsrapportering for å kunne likestille vesentligheten av informasjon om bærekraft og finansielle opplysninger (Direktiv 2022/2464/EU, pkt. 37).

Standarder for bærekraftsrapportering skal være proporsjonale, og ikke en unødvendig stor administrativ byrde for selskapene som er nødt til å rapportere etter dem. For å minimere den administrative byrden for de selskapene som allerede rapporterer etter en anerkjent standard for bærekraftsrapportering, skal de nye standardene for bærekraftsrapportering i Europa (ESRS) være basert på kjente rammeverk (Direktiv 2022/2464/EU, pkt. 43).

EFRAG var tidlig ute med å konstatere at de ikke skulle finne opp hjulet på nytt når de skulle utvikle ESRS som en del av CSRD-rammeverket (EFRAG, 2021, s. 3). ESRS skulle bli utviklet ved hjelp av internasjonalt samarbeid.

De forberedende arbeidene med ESRS startet tilbake i 2020 da EFRAG startet den første prosjektgruppen med navnet Project Task Force on preparatory work for the elaboration of possible EU non-financial reporting standards (PTF-NFRS). Arbeidet fra prosjektgruppen resulterte i en omfattende rapport med tittel «Proposals for a relevant and dynamic EU sustainability reporting standard-setting» (EFRAG, u.å.c).

I april 2021 foreslår EU-kommisjonen det nye CSRD-direktivet. Det nye direktivet skulle inneholde nye krav til standarder for bærekraftsrapportering i Europa, som vi i dag kjenner som ESRS. For å utvikle disse standardene, ble den opprinnelige prosjektgruppen PTF-NFRS omgjort til Project Task Force on European sustainability reporting standards (PTF-ESRS) (EFRAG, u.å.b).

4.1.1 EFRAG & GRI landmark Statement of Cooperation

8. juli 2021 inngår EFRAG et samarbeid med GRI om å dele deres ekspertise på området rundt bærekraftsrapportering (EFRAG, 2021, s. 2). Styreleder i PTF-ESRS, Patrick de Cambourg, uttalte at GRI var et åpenbart førstevalg da han kommenterte det nyopprettede samarbeidet med GRI. Han utdyper at begrunnelsen bak valget om å samarbeide med GRI var at de ønsket å samarbeide med de som allerede driver med beste praksis i emnet bærekraftsrapportering (EFRAG, 2021, s. 2). Samarbeidet mellom GRI og EFRAG blir kjent som «EFRAG & GRI landmark Statement of Cooperation». Formålet med avtalen ligger i deres gjensidige ønske om å få til en internasjonal konvergens mellom alle standarder for bærekraftsrapportering (EFRAG, 2021, s. 2). Rollen til GRI i samarbeidet med EFRAG om å utvikle nye standarder for bærekraftsrapportering i Europa har i stor grad bygget på tekniske vurderinger gjennomført av GRI.

4.1.2 Interoperabilitet mellom ESRS og GRI

EU-kommisjonen har ambisjoner om å utvikle et rammeverk for bærekraftsrapportering som skal være standardisert og sammenlignbart. Rammeverket skal være bygget på konseptet om dobbel vesentlighet. GRI støtter ambisjonen til EU-kommisjonen. GRI mener at en globalt dekkende standard vil gi merverdi til den informasjonen som blir rapportert om bærekraft av selskapene (GRI, 2022a, s. 1). GRIs rolle i samarbeidet har også sin hensikt i å sørge for at GRI-standardene skal ha relevans i det nye CSRD-rammeverket. GRI begrunner videre at en synkronisering av GRI-standardene og ESRS-standardene vil minske den administrative byrden for de selskapene som allerede rapporterer etter GRI sine standarder i dag. En synkronisering vil også bidra til konsistens i bærekraftsrapportering på et globalt nivå.

Som en følge av GRI sitt ønske om synkronisering, har de gitt en anbefaling til EFRAG. Anbefalingen er at ESRS skal referere til GRI sine standarder dersom det blir benyttet definisjoner, konsepter og veiledninger som er lånt direkte fra GRI (GRI, 2022a, s. 2). Begrunnelsen fra GRI er at det vil forenkle implementeringsprosessen for deres brukerorganisasjoner hvis det blir referert til konsepter de allerede har tatt i bruk i sin nåværende rapportering, som nå brukes i ESRS (GRI, 2022a, s. 2-3).

GRI skal være, så langt det lar seg gjøre, i samsvar med rapporteringskravene i ESRS. Derfor påstår GRI at de som allerede rapporterer etter deres standarder er godt forberedte til å rapportere etter ESRS (GRI, 2022c). GRI er et veletablert rammeverk som har blitt utviklet over mer enn to tiår. På samme måte vil ESRS bli utvidet over lenger tid. Hvis selskaper

begynner å rapportere etter GRI nå vil ikke de utvidelsene som kommer være så omfattende å ta inn i rapporteringen.

Bærekraftsrapportering krever omfattende innsamling av data og systematisering av denne. Derfor har GRI et poeng når de påstår at de som allerede rapporterer etter GRI er bedre forberedt til rapportering etter ESRS. De som allerede har satt i gang arbeidet med bærekraftsrapportering trenger bare å utvide til ESRS. De som ikke driver med bærekraftsrapportering i dag må derimot lage rutiner og arbeidsmetodikker for rapporteringspraksis. Det som blir interessant å se er om selskapene både vil rapportere etter GRI og ESRS. Noen brukere av GRI har allerede meldt sin bekymring for denne såkalte «dobbelrapporteringen», i deres Q&A fra desember 2022 (GRI, 2022d, s. 2).

GRI skal publisere et støtteverktøy for sine brukere som skal hjelpe dem å kunne overføre deres rapporteringspraksiser fra GRI til rapportering etter ESRS. De har selv kommentert at støtteverktøyet kommer like etter at EFRAG har publisert de siste fullverdige versjonene av ESRS-standardene (GRI, 2022d, s. 3). Likevel mener GRI fortsatt at det viktigste de gjør for å minske rapporteringsbyrden for selskapene er samarbeidet de har med EFRAG om å sørge for at det er mest mulig samsvar mellom selve standardene (GRI, 2022d, s. 2).

4.2 Sammenligning av ESRS og GRI

Det følgende delkapittelet gir en oversikt over likheter og ulikheter i struktur, metode og målgruppe i ESRS og GRI.

4.2.1 Struktur

ESRS har to generelle standarder, ESRS 1 og ESRS 2. Videre er det fem standarder for miljømessige forhold, ESRS E1-E5. De sosiale standardene består av totalt fire standarder, ESRS S1-S4. Til slutt er det de styringsmessige forholdene, som består av kun en standard, kalt ESRS G1. På sikt skal ESRS også ha egne bransjestandarder, og en egen standard for små og mellomstore selskaper. I kapittel 4.3 blir de sosiale standardene ESRS S1-S4 sammenlignet med GRI sine sosiale standarder.

Hver enkelt standard i ESRS starter med en beskrivelse av formålet med standarden. Videre beskriver standarden hvordan den spesifikke standarden skal brukes sammen med de andre standardene i ESRS. Deretter kommer alle rapporteringskravene som selskapene må følge.

GRI har et rammeverk som består av universelle-, bransjerelaterte-, og emnerelaterte standarder. Fordelingen av GRI-standarder er utdypet mer i teoridelen av oppgaven. Hver

standard inneholder rapporteringskrav. I GRI-standardene er strukturen delt opp i rapporteringskrav og rapporteringsanbefalinger. Om selskapet rapporterer etter alle krav og anbefalinger er avhengig av om selskapet skal rapportere i samsvar med, eller med referanse til GRI.

I kapittel 4.3 blir de sosiale standardene ESRS S1-S4 sammenlignet med GRI sine sosiale standarder. Tabell 6 viser en oversikt over hvilke standarder fra henholdsvis ESRS og GRI som blir brukt i sammenligningen.

Tabell 6 - Standarder fra ESRS og GRI som blir sammenlignet

ESRS	GRI
S1 Own workforce	GRI 1: Foundation 2021
S2 Workers in the value chain	GRI 2: General Disclosures 2021
S3 Affected communities	GRI 3: Material Topics 2021
S4 Consumers and end-users	GRI 401: Employment 2016
	GRI 403: Occupational Health and Safety 2018
	GRI 404: Training and Education 2016
	GRI 405: Diversity and Equal Opportunity 2016
	GRI 406: Non-discrimination 2016
	GRI 407: Freedom of Association and Collective Bargaining 2016
	GRI 413: Local Communities 2016
	GRI 414: Supplier Social Assessment 2016
	GRI 416: Customer Health and Safety 2016
	GRI 417: Marketing and Labeling 2016
	GRI 418: Customer Privacy 2016

4.2.2 Metode

En fundamental forskjell mellom ESRS og GRI er hvilket perspektiv metoden i rammeverkene er basert på.

Selskapene som rapporterer etter ESRS og GRI har til felles at hva de skal rapportere om er basert på vesentlighetsanalysen. Brukere av ESRS må gjennomføre en dobbel vesentlighetsanalyse. Til sammenligning må GRI sine brukere basere vesentlighetsanalysen på «enkel vesentlighet». Enkel vesentlighet handler om hvordan selskapet påvirker ESG-forhold (innenifra og ut), mens dobbel vesentlighet i tillegg inkluderer et perspektiv på hvordan ESG-forhold påvirker selskapet (utenifra og inn). Selskaper som allerede rapporterer etter GRI som

nå skal begynne å rapportere etter ESRS, vil ha den fordel av at de allerede er i gang med å bruke enkel vesentlighetsanalyse. Det vil være en overgang til å bruke dobbel vesentlighet, men sammenlignet med de selskapene som ikke bruker GRI i dag, vil det være en enda lengre vei å gå for dem.

Selv om selskapene som rapporterer etter ESRS og GRI baserer rapporteringen sin ut ifra vesentlighetsanalysen, finnes det noen rapporteringskrav som selskapene ikke kan fravike. I ESRS er det obligatorisk å rapportere på alle rapporteringskrav i ESRS 1 og ESRS 2. I tillegg må alle selskapene som har over 250 ansatte rapportere på ESRS S1-1 til S1-9 (EFRAG, 2022a, s. 9). For at selskaper skal rapportere i samsvar med GRI, må de rapportere på alle rapporteringskravene fra GRI 2: General Disclosures 2021 og GRI 3: Material Topics 2021 (GRI, 2021a, s. 14).

En ulempe med implementeringen av dobbel vesentlighet i ESRS er at mange selskaper allerede bruker GRI sitt impact-perspektiv (Adams et al., 2021, s. 7), og at det blir nå en ny tilvenningsfase til dobbel vesentlighet. Men siden dobbel vesentlighet er et relativt nytt konsept, er det så langt vanskelig å vite hvilke konkrete konsekvenser det vil føre til.

En annen ulempe med innføringen av dobbel vesentlighet er at selskapene får flere prioriteringer å ta til følge. Jones et al. fant at selskaper har en tendens til å prioritere det som er vesentlig for videre drift. Det fører til at vesentlige bærekraftige forhold ofte blir nedprioritert (2016, s. 228).

4.2.3 Målgruppe

GRI er et frivillig rammeverk for bærekraftsrapportering med dekning over hele verden. KPMGs Survey of Sustainability Report viste at hele 78% av de største 250 selskapene i verden rapporterer etter GRI.

ESRS, European Sustainability Reporting Standards, er som navnet tilsier et europeisk rammeverk. Likevel blir selskaper etablert utenfor EU, men som er notert på et regulert marked i EU, nødt til å rapportere etter ESRS dersom terskelverdiene for rapportering er innvidde.

4.3 Sammenligning av sosiale forhold i ESRS og GRI

Det følgende delkapittelet inneholder en sammenligning av de sosiale standardene i ESRS og GRI. Hensikten med kapittelet er å gi en oversikt over de nye sosiale rapporteringskravene fra ESRS, og hvilke likheter og ulikheter vi finner i GRI sine standarder. ESRS S1 tar den største delen av dette delkapittelet. Den ene grunnen til det er fordi det er den sosiale standarden som

inneholder flest rapporteringskrav. Den andre grunnen er at strukturen gjennom de sosiale standardene er noe lik. Den største endringen mellom standardene er hvilket emne de beskriver. Derfor har jeg valgt å gå mest i dybden på ESRS 1, for at leseren skal få forståelse for hvordan standardene er bygget opp. Deretter blir ESRS S2, S3 og S4 beskrevet på et mer overordnet nivå fordi strukturen og oppsett allerede er kjent for leseren.

4.3.1 ESRS S1 – egen arbeidskraft

Den første standarden om sosiale forhold i ESRS-rammeverket er ESRS S1 – egen arbeidskraft. Formålet med standarden er å spesifisere rapporteringskravene som brukerorganisasjonene må forholde seg til når det kommer til vesentlig påvirkning på egen arbeidskraft. Definisjonen på egen arbeidskraft i henhold til ESRS S1 inkluderer arbeidere som har et ansettelsesforhold hos selskapet, og ikke-ansatte arbeidere som har et kontraktsforhold hos selskapet som selvstendig næringsdrivende, eller arbeidere fra bemanningsbyrå. Brukerorganisasjonen må kartlegge hvordan de påvirker sin egen arbeidskraft, i positiv og negativ forstand. Deretter må tiltak og eventuelle resultater av dette rapporteres.

Rapporteringen skal inneholde en økonomisk del med hvilke effekter handlinger og tiltak har hatt i et kort-, middels-, og langtidsperspektiv (EFRAG, 2022b, s. 5). Rapporteringskravene S1-1 til S1-4 tar for seg selskapets håndtering av påvirkning, risiko og muligheter på egen arbeidskraft. Videre tar S1-5 til S1-17 for seg parametere og mål i et utvalg av temaer som omhandler egen arbeidskraft (EFRAG, 2022b).

Ifølge rapporteringskrav S1-1 skal brukerorganisasjonen beskrive sine retningslinjer knyttet til håndteringen av påvirkning på sin egen arbeidskraft. Selskapene som rapporterer etter S1-1 må rapportere om deres retningslinjer om menneskerettigheter. Retningslinjene bør være basert på det som er vesentlig for selskapet og dens påvirkning. Standarden krever at selskapene skal beskrive hvordan retningslinjene deres er i samsvar med United Nations Guiding Principles on Business and Human Rights. Rapporteringen skal spesifikt inneholde en avklaring om selskapet har retningslinjer som omfatter temaene menneskehandel, tvangsarbeid og barnearbeid. Det må også komme frem om selskapet har et avvikssystem og retningslinjer for arbeidsulykker (EFRAG, 2022b, s. 9).

Videre skal selskapene rapportere om de har policyer som er med på å forebygge diskriminering. Begrepet diskriminering er omfattende omtalt i standarden. Noen eksempler på hva som blir nevnt i standarden er diskriminering på bakgrunn av kjønn, etnisk opprinnelse, politisk ståsted, religion og alle andre former for diskriminering som er regulert av EU og

nasjonalt lovverk. Selskapene må rapportere på om de har policyer for inkludering og forebygging av sårbare grupper i sitt arbeidsmiljø (EFRAG, 2022b, s. 9-10).

Hensikten med rapporteringskravene i ESRS S1-1 er å utvikle mangfold og inkludering, samt å forebygge diskriminering (EFRAG, 2022b, s. 10).

I GRI sitt rammeverk finner vi til sammenlikning informasjon om policyer for ansvarlig drift fra selskaper i GRI 2: General Disclosures 2021. Etter rapporteringskrav 2-23 må selskapene rapportere om sine policyer for ansvarlig drift (GRI, 2021b, s. 35). Det innebærer, i likhet med ESRS S1-1, en kartlegging av hvordan selskapet behandler menneskerettigheter i forbindelse med håndtering av ansatte. Til forskjell fra ESRS, er det i GRI standarden utvidet rapporteringskrav om hvordan selskapet har kommunisert policyene sine til forretningspartnere og andre relevante interessenter. En annen ulikhet er at GRI er mer åpen angående hvilke mellomstatlige myndighetsutøvende instrumenter som selskapene kan referere til ved utviklingen av deres retningslinjer (GRI, 2021b, s. 35). ESRS har begrenset valgene til OECD Guidelines for Multinational Enterprises og UN Global Compact Principles (EFRAG, 2022b, s. 9).

Rapporteringskravene i ESRS S1-2 omhandler selskapets involvering av deres egne ansatte, og de ansattes tillitsvalgte i prosessen med å finne hva som er vesentlige påvirkninger på arbeidsmiljøet. Hensikten med å involvere ansatte og tillitsvalgte i denne prosessen er for at de ansattes perspektiver skal være med i vesentlighetsvurderingen. Blant tingene som må rapporteres om er: frekvensen av ansattes deltakelser i beslutningsprosessene, i hvilken fase av beslutningsprosessen de ansatte blir involvert og hvem i selskapet som står ansvarlig for at de ansatte blir inkludert. Hvis mulig, skal selskapene måle effektiviteten av involveringen av egne ansatte. Effektiviteten blir da målt i oppnådde avtaler og andre resultater (EFRAG, 2022b, s. 10).

GRI beskriver involvering av interessenter i rapporteringskrav 2-29 i GRI 2: General Disclosures 2021. I veiledningsdelen av rapporteringskravet blir forretningspartnere, ansatte og andre arbeidere inkludert som interessenter. Men GRI-standardens er her mer utdypende sammenlignet med ESRS-standardens, og inkluderer i tillegg interessenter som aksjeeiere og kunder (GRI, 2021b, s. 47).

Rapporteringskrav S1-3 handler om hvilke prosesser selskapet har satt i gang for å redusere negativ påvirkning på egen arbeidskraft og hvilke kanaler arbeiderene kan kommunisere sine bekymringer i. Hensikten med S1-3 er at brukerne av bærekraftsrapporteringen skal få en

forståelse for hvordan selskapet har på plass kommuniseringskanaler mellom selskapet og arbeidere som hjelper å forebygge negativ påvirkning. Til den grad det er mulig skal effektiviteten av kommuniseringen og prosessene som er satt i gang måles (EFRAG, 2022b, s. 11).

Helt spesifikt skal selskapet rapportere på alle de følgende temaene (EFRAG, 2022b, s. 11):

- a) Hvordan selskapets generelle tilnærming til og prosesser er for å rette opp i negativ innvirkning
- b) Hvilke kanaler arbeiderne kan stille sine bekymringer og behov i
- c) Hvilke eventuelle mangler selskapet har innen håndtering av klager fra arbeidere
- d) Hvilke prosesser selskapet har på plass som støtter tilgjengeligheten av kanaler for selskapets arbeidere
- e) Hvordan selskapet overvåker og analyserer effektiviteten av prosessene og kommuniseringen, inkludert hvor mange og hvilke interessenter som er involvert i prosessene.

Videre skal selskapet rapportere om arbeiderne er kjent med og stoler på prosessene og kanalene for kommunisering. I tillegg skal selskapet rapportere om de har retningslinjer som gir beskyttelse for de individene som står frem med en bekymring (EFRAG, 2022b, s. 11).

Dersom selskapet ikke har en kanal for slike bekymringer og prosessene som følger, som beskrevet i S1-3, må selskapet rapportere at de ikke har en slik kanal. Eventuelt kan selskapet beskrive om de har noen tidsperspektiv på når de får det på plass (EFRAG, 2022b, s. 11).

GRI følger mange av de samme prinsippene som er beskrevet ovenfor når det kommer til kanaler hvor de ansatte kan reise sine bekymringer. Standarden fra GRI som blir sammenlignet med ESRS er rapporteringskrav 2-25 fra GRI 2: General Disclosures 2021. I henhold til både ESRS og GRI, skal selskapene rapportere om hvordan de tiltenkte brukerne av klageordningene er involvert i prosessen med å utforme og forbedre klageordningene. Begge standardene krever at selskapet rapporterer hvem som er tiltenkte brukere av kanalen, hvordan ordningen med kanalen fungerer og hvem som administrerer dem. De ulike standardene har et ulikt perspektiv på hvem som skal inkluderes i kanalene. ESRS tar kun for seg kanaler for egne ansatte i S1-3, men har også lignende rapporteringskrav i de andre sosiale standardene. Derfor kan man si at ESRS er mer spesifikk om hvem som er tiltenkte brukere, mens GRI har et mer generelt perspektiv med at alle interessenter kan ta del i klageordningen (EFRAG, 2022b, s. 11; GRI, 2021b, s. 40).

S1-4 krever at selskapene rapporterer om hva slags handlinger de tar for å redusere vesentlig påvirkning på egen arbeidskraft. Selskapene må beskrive hvordan de reduserer vesentlig risiko, og oppsøker vesentlige muligheter relatert til egen arbeidskraft. Formålet med S1-4 er at brukere av bærekraftsrapporteringen skal forstå hvilke prosesser, initiativer og engasjementer selskapet har satt i gang for reduksjon av risiko og utnyttelse av muligheter som skal forbedre arbeiderenes arbeidsliv (EFRAG, 2022b, s. 11).

Hvis en hendelse i selskapet har ført til negativ påvirkning på deres arbeidskraft innenfor rapporteringsperioden, skal dette rapporteres i henhold til S1-4. Det skal også følge med en forklaring på hvilke tiltak selskapet tar i forbindelse med hendelsen (EFRAG, 2022b, s. 12).

ESRS krever mer detaljert informasjon om hvilke handlinger selskapet har tatt for å redusere vesentlig påvirkning på egen arbeidskraft, sammenlignet med GRI. I henhold til ESRS må selskapene rapportere om hvilke interne funksjoner som er involvert og hvilke ressurser som er allokert til handlingene (EFRAG, 2022b, s. 12). I GRI er dette kun en rapporteringsanbefaling beskrevet i GRI 3: Material Topics 2021 (GRI, 2021c, s. 21). ESRS krever også mer detaljer om retningslinjer knyttet til arbeidsrelaterte emner. Noen eksempler er retningslinjer om tvangsarbeid og barnarbeid (EFRAG, 2022b, s. 35).

De etterfølgende rapporteringskravene blir beskrevet gjennom en oppsummerende tabell. Tabell 7 viser hvilket rapporteringskrav det er snakk om, hva innholdet i rapporteringskravet er og hvilken måleenhet det skal måles i. Det er ikke all informasjon som er kvantitativ, og det er derfor ikke tillagt en måleenhet på de punktene hvor det ikke er relevant med måleenhet.

Tabell 7 - Rapporteringskrav S1-5 til S1-17

Rapporteringskrav	Innhold	Måleenhet
S1-5 Risiko og muligheter ved påvirkning på egen arbeidskraft	Redusere negativ påvirkning på egen arbeidskraft, finne positive påvirkninger og håndteringen av disse.	Tidsbunden og resultatorientert
S1-6 Karakteristikk av egne ansatte i selskapets arbeidskraft	Antall ansatte, kjønnsfordeling og land dersom mer enn 50 ansatte jobber i et land. Beskrive nøkkelkarakteristikker av selskapets ansatte: (a) Andel faste ansatte og fordelingen av kjønn og region (b) Andel midlertidige ansatte og fordelingen av kjønn og region	Personer eller fulltidsekvivalenter Personer eller fulltidsekvivalenter Personer eller fulltidsekvivalenter

	<p>(c) Andel nullprosent-ansatte og fordelingen av kjønn og region</p> <p>Turnover i selskapet</p> <p>Beskrivelse av metoder brukt for innsamling av data om nøkkelkarakteristikker</p> <p>Andelen av fulltidsansatte og deltidsansatte</p>	<p>Personer eller fulltidsekvivalenter</p> <p>Nummerert antall</p> <p>Benyttelse av antall personer eller fulltidsekvivalenter. Benyttelse av opptelling ved endt rapporteringsperiode, gjennomsnitt gjennom året eller annen metode</p> <p>Personer eller fulltidsekvivalenter</p>
S1-7 Karakteristikk av ikke-ansatte i selskapets arbeidskraft	<p>Antall ikke-ansatte arbeidere i egen arbeidskraft</p> <p>Beskrive nøkkelkarakteristikker av selskapets ikke-ansatte:</p> <p>(a) Den mest vanlige typen ikke-ansatte og deres relasjon til selskapet</p> <p>(b) Hva slags type arbeid de utfører</p> <p>Beskrivelse av metoder brukt for innsamling av data om nøkkelkarakteristikker</p>	<p>Personer eller fulltidsekvivalenter</p> <p>Benyttelse av antall personer eller fulltidsekvivalenter. Benyttelse av opptelling ved endt rapporteringsperiode, gjennomsnitt gjennom året eller annen metode</p>
S1-8 Tariffavtaler og sosial dialog	<p>Andel av ansatte som har tariffavtale</p> <p>En beskrivelse av prosessen med å sette arbeidsvilkår for dem som eventuelt ikke har en tariffavtale</p> <p>En beskrivelse av hvordan ikke-ansatte eventuelt blir påvirket av tariffavtalene til selskapet</p> <p>Andel av ansatte som er dekket av tillitsvalgte, rapportert på landsnivå for hvert EØS-land hvor selskapet har betydelig sysselsetting</p> <p>Beskrivelse av om det finnes en avtale med de ansatte som gir det mulighet for å bli representert i europeisk arbeidsråd (EWC), Societas Europaea (SE) arbeidsråd eller Societas Cooperativa Europaea (SCE) arbeidsråd.</p>	<p>Prosent</p> <p>Prosent</p>

S1-9 Indikatorer på mangfold	Kjønnsfordeling blant ansatte i toppledelsen Aldersfordeling blant alle ansatte	Antall og prosent Under 30 år, 30-50 år, over 50 år
S1-10 Tilstrekkelig lønn	Beskrivelse av hvordan de ansatte får eller ikke får en tilstrekkelig lønn, sammenlignet med relevante benchmarks Hvis ikke alle ansatte får tilstrekkelig lønn basert på relevant benchmarks: (a) Rapportere om det gjelder direkte ansatte, ikke-ansatte eller begge gruppene. (b) Andel av egen arbeidskraft som ikke får tilstrekkelig lønn, fordelt mellom ansatte og ikke-ansatte	Prosent
S1-11 Sosiale stønader	Rapportere om alle ansatte omfattet av sosiale stønader som dekker: <ul style="list-style-type: none"> • Sykdom • Arbeidsledighet • Yrkesskader • Foreldrepermisjon • Pensjon Hvis ikke alle ansatte er omfattet av sosiale stønader må selskapet: (a) Rapportere hvilke land de ansatte ikke får sosial stønad (b) For hvert land som ikke har sosial stønad, beskrive hvilken type ansatte og ikke-ansatte som ikke er omfattet	
S1-12 Personer med nedsatt funksjonsevne	Antall personer med nedsatt funksjonsevne i selskapet Selskapet kan rapportere antall personer med nedsatt funksjonsevne fordelt på kjønn	Prosent Prosent, fordelt på kjønn
S1-13 Indikatorer for kompetanseutvikling	Andelen av ansatte som har gjennomført en jevnlig utviklingssamtale og karrieresamtale Gjennomsnittet av utførte timer for trening og utvikling	Prosent, fordelt på ansattkategori og kjønn Timer, fordelt på ansattkategori og kjønn
S1-14 Indikatorer for helse og sikkerhet	Andel av ansatte som er omfattet av selskapets håndteringssystem for helse og sikkerhet som en følge av lovbestemte krav Antall dødsfall forårsaket av arbeidsrelaterte ulykker eller sykdom	Prosent Nummerert antall

	<p>Antall og rate av registrerte arbeidsrelaterte ulykker</p> <p>Antall av arbeidsrelatert sykdom</p> <p>Antall dager som har gått tapt på grunn av arbeidsrelaterte ulykker, sykdommer og dødsfall</p> <p>Selskapet kan rapportere andelen av ansatte som er omfattet av selskapets håndteringssystem for helse og sikkerhet som en følge av lovbestemte krav, som også er revidert av internrevisor eller ekstern revisor</p>	<p>Nummerert antall</p> <p>Nummerert antall</p> <p>Nummerert antall</p> <p>Prosent</p>
S1-15 Indikatorer for arbeidslivsbalanse	<p>Andelen av ansatte som har rett på familierelatert permisjon</p> <p>Andelen av ansatte som har benyttet seg av familierelatert permisjon i rapporteringsperioden</p>	<p>Prosent</p> <p>Prosent, fordelt på kjønn</p>
S1-16 Indikatorer for kompensasjon	<p>Hvis relevant, rapportere differansen i lønn mellom kjønnene</p> <p>Forholdstallsnivå mellom høyeste årslønn i selskapet og median årslønn for alle ansatte (ekskludert det høyest betalte individet)</p> <p>Hvis relevant, kan selskapet rapportere om hvilke ansattkategorier, land eller segmenter hvor det er differanse i lønn mellom kjønnene</p>	<p>Gjennomsnittlig timelønn, differanse måles i prosent</p> <p>Forholdstallsnivå</p>
S1-17 – Hendelser, klager og brudd på menneskerettigheter	<p>Antall hendelser av diskriminering, inkludert trakassering, i rapporteringsperioden</p> <p>For de resterende sosiale og menneskerettighetsrelaterte emner: antall klager i kanaler for kommunisering mellom ansatte og selskapet</p> <p>Summen av vesentlige bøter, straffer og erstatninger selskapet har måttet betale i rapporteringsperioden som en følge av brudd på sosiale og menneskerettighetsrelaterte emner. Selskapet skal referere til hvilken pengesum i regnskapet som representerer ytelsen</p> <p>Antallet betydelige brudd på menneskerettigheter relatert til egen arbeidskraft i rapporteringsperioden,</p>	<p>Nummerert antall</p> <p>Nummerert antall</p> <p>Monetært beløp</p> <p>Nummerert antall</p>

	<p>inkludert hvor mange av disse hendelsene som er i strid med UN Global Compact Principles og OECD Guidelines for Multinational Enterprises</p> <p>Summen av bøter, straffer og erstatninger betalt for bruddene på menneskerettigheter, inkludert en referanse til summen i regnskapet</p> <p>Selskapet kan rapportere om:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Hendelser gjennomgått av selskapet • Rettingstiltak som er gjennomført • Rettingstiltak gjennomført, med resultater fra intern gjennomgang i styret • Hendelser som ikke trenger videre handlinger 	<p>Monetært beløp</p>
--	--	-----------------------

(EFRAG, 2022b, s. 12-20)

ESRS krever mer detaljert informasjon om hvordan målene er satt, sammenlignet med GRI. I henhold til ESRS må man beskrive hvordan målene er satt, inkludert hvilke standarder som er tatt i bruk (EFRAG, 2022b, s. 13 og 35). I GRI er dette kun en anbefalt prosess, som blir beskrevet i GRI 3: General Disclosures 2021 (GRI, 2021c, s. 22). ESRS-standarder er også unik på at dersom det ikke finnes tilgjengelig data i selskapet i forbindelse med et rapporteringskrav, er det obligatorisk at selskapet lager et estimat på dataene. Dette kravet finner vi først i S1-7 (EFRAG, 2022b, s. 14). I GRI er det derimot mulig å kun beskrive årsaken til hvorfor selskapet ikke har tilgjengelig data til rapporteringskravet, i henhold til GRI 1: Foundation 2021 (GRI, 2021a, s. 14).

Rapporteringskrav S1-6 krever at selskapene rapporterer antall ansatte og i hvilket land de ansatte arbeider i dersom mer enn 50 ansatte jobber i det landet. Beskrivelsen av hvilke land de ansatte arbeider i er unikt for ESRS, og ikke noe man finner krav om i GRI. Antall ansatte skal derimot rapporteres etter begge standardene (EFRAG, 2022b, s. 13; GRI, 2021b, s. 15)

Med referanse til rapporteringskrav S1-7 finner vi at ESRS har et mer utvidet scope på hva som gjelder selskapets ikke-ansatte i sin arbeidskraft. ESRS inkluderer individer med kontrakter hos selskapet og arbeidere fra bemanningsbyrå i definisjonen av ikke-ansatte (EFRAG, 2022b, s. 14). GRI definerer ikke-ansatte som arbeidere som ikke er ansatte av selskapet, men som har sitt arbeid kontrollert av selskapet. Det er rapporteringskrav 2-8 i GRI 2: General Disclosures 2021 som tar for seg dette emnet (GRI, 2021b, s. 18). ESRS krever at selskaper beskriver om

ikke-ansatte er direkte involvert med selskapet gjennom kontrakter, eller indirekte gjennom bemanningsbyrå. I tillegg er det et krav at selskapene definerer hva som regnes som fulltidsansettelse (EFRAG, 2022b, s. 14). I GRI 2: General Disclosures 2021 er informasjonen om direkte eller indirekte involvering med ikke-ansatt kun en rapporteringsanbefaling. Det samme gjelder kravet om defineringen av hva som regnes som fulltidsansettelse (GRI, 2021b, s. 19).

I henhold til rapporteringskrav S1-8, finner vi at ESRS skiller seg fra GRI med at ESRS krever at selskapet beskriver hvordan arbeidsvilkårene til ikke-ansatte blir påvirket av selskapets tariffavtaler. I tillegg krever ESRS at selskapet beskriver fordelingen av andelen ansatte som er inkludert i tariffavtaler fordelt på land hvor selskapet har betydelig sysselsetting. Andre forskjeller er at ESRS krever at selskapet rapporterer om andel av ansatte som er dekket av tillitsvalgte, fordelt på landsnivå for hvert EØS-land med betydelig sysselsetting. Beskrivelsen av om det finnes en avtale med de ansatte som gir det mulighet for å bli representert i europeisk arbeidsråd (EWC), Societas Europaea (SE) arbeidsråd eller Societas Cooperativa Europaea (SCE) arbeidsråd er også et unikt krav fra ESRS (EFRAG, 2022b, s. 14-15).

Sammenlignet med S1-8, har GRI et noe ulikt perspektiv i deres standard GRI 407: Freedom of Association and Collective Bargaining 2016. Ifølge GRI standard skal selskapene rapportere om i hvilke operasjoner og hos hvilke leverandører arbeiderenes rettigheter til tariffavtaler og sosial dialog står i fare for å ikke være opprettholdt (GRI, 2016e, s. 8). GRI fokuserer altså mer på en kartlegging av risiko. Likevel er det å anta at både ESRS og GRI her har samme hensikt med rapporteringskravene, nemlig en kartlegging av hvordan arbeiderene er dekket av tariffavtaler og mekanismer for sosial dialog.

Rapporteringskrav S1-9 i ESRS går mer spesifikt på kjønnsfordeling hos toppledelsen, sammenlignet med GRI. GRI går bredere ut her, med at selskapene må rapportere om kjønnsfordeling og andre indikatorer på mangfold for hver ansattkategori i organisasjonen. I tillegg skal den samme kartleggingen gjøres for styringsorganene, herunder styret (GRI, 2016c, s. 8). S1-9 tar også for seg aldersfordeling blant ansatte. Dette temaet blir også dekket av GRI med en tilnærmet identisk måte i standarden GRI 405: Diversity and Equal Opportunity 2016 (GRI, 2016c, s. 8).

Rapporteringskravene S1-10, S1-11 og S1-12 er unike for ESRS. Det vil si at det er ikke noen tilsvarende krav eller anbefalinger om å rapportere om denne informasjonen etter GRI. Det finnes derfor heller ingen sammenligningsgrunnlag her.

ESRS S1-13 handler om kompetanseutvikling, og kan sammenlignes med GRI 404: Training and Education 2016. Det som skiller ESRS og GRI her er at ESRS inkluderer både egne ansatte og ikke-ansatte i rapporteringskravene om kompetanseutvikling. Både ESRS og GRI krever at de ansatte fordeles i kategorier ut ifra hvilken rolle de har i selskapet (EFRAG, 2022b, s. 17; GRI, 2016b, s. 8). Etter ESRS er det et minimumskrav at de ansatte minst deles inn i ledende ansatte og ikke-ledende ansatte (EFRAG, 2022b, s. 41). Begge standardene krever at selskapene rapporterer gjennomsnittet av utførte timer for trening og utvikling. I tillegg krever begge standardene at det rapporteres andelen av ansatte som gjennomfører en jevnlig utviklingssamtale og karrieresamtale (EFRAG, 2022b, s. 17; GRI, 2016b, s. 11).

Med referanse til rapporteringskrav S1-14 har GRI et bredere scope enn ESRS. GRI inkluderer ikke-ansatte i rapporteringen om andel av ansatte som er omfattet av selskapets håndteringssystem for helse og sikkerhet som en følge av lovbestemte krav, i henhold til GRI 403: Occupational Health and Safety 2018 (GRI, 2018, s. 7). Rapporteringskravene etter ESRS krever kun rapportering som omfatter deres egne ansatte (EFRAG, 2022b, s. 17). GRI krever at selskapene, hvis relevant, forklarer hvorfor noen arbeidere er ekskludert fra selskapets håndteringssystem for helse og sikkerhet. Forklaringen må inneholde en beskrivelse av hva slags type ansatt som er ekskludert krav (GRI, 2018, s.7). ESRS har ikke et rapporteringskrav for ekskludering.

Angående rapporteringskrav S1-15 finner vi ulikheter i terminologien mellom ESRS og GRI. ESRS bruker begrepet «familierelatert permisjon», som omfatter mammapermisjon, pappapermisjon, foreldrepermisjon og omsorgspermisjon (EFRAG, 2022b, s. 18). GRI bruker kun begrepet «foreldrepermisjon» i den sammenlignede standarden GRI 401: Employment 2016. GRI er unik ved at standarden krever at selskapene rapporterer hvor mange ansatte som returnerte til jobb etter foreldrepermisjon innenfor rapporteringsperioden. I tillegg krever GRI at det rapporteres hvor mange av dem som kom tilbake til jobb som fortsatt var ansatt 12 måneder senere (GRI, 2016a, s. 10).

I henhold til rapporteringskrav S1-16 ser vi at ESRS krever at selskapene rapporterer om differansen mellom gjennomsnittlig timelønn hos menn og kvinner (EFRAG, 2022b, s. 18). GRI krever kun differanse målt i fastlønn, i henhold til GRI 405: Diversity and Equal Opportunity 2016 (GRI, 2016c, s. 9). ESRS skiller seg ut med at det kreves at selskapene rapporterer data fra de siste to rapporteringsperiodene. Hvis det er første gang selskapet

rapporterer data på dette i sin bærekraftsrapport, trenger selskapet kun å rapportere data fra siste rapporteringsperiode (EFRAG, 2022b, s. 44).

S1-16 krever også at selskapene rapporterer differansen mellom individet med høyeste årslønn og median årslønn i selskapet for alle ansatte (EFRAG, 2022b, s. 18). GRI har nøyaktig samme rapporteringskrav og utregningsmetode for denne differansen i GRI 2: General Disclosures 2021 (GRI, 2021b, s. 32).

Rapporteringskrav S1-17 krever at selskapet rapporterer om summen av vesentlige bøter, straffer og erstatninger selskapet har måttet betale i rapporteringsperioden som en følge av brudd på sosiale og menneskerettighetsrelaterte emner. Det finnes også tilsvarende krav i GRI 2: General Disclosures 2021 (EFRAG, 2022b, s. 19; GRI, 2021b, s. 44). GRI har derimot et bredere scope av hva som skal inkluderes her. GRI har et mer generelt perspektiv hvor det skal rapporteres hvordan selskapet har operert i samsvar med alle lover, ikke bare dem som omhandler sosiale og menneskerettighetsrelaterte emner (GRI, 2021b, s. 44). ESRS skiller seg ut med at det kreves at selskapet skal referere til hvilken pengesum i regnskapet som representerer ytelsen (EFRAG, 2022b, s. 19). Både ESRS og GRI krever at selskapene rapporterer antall hendelser av diskriminering, i henhold til ESRS S1-17 og GRI 406: Non discrimination 2016 (EFRAG, 2022b, s. 19; GRI, 2016d, s. 8).

4.3.2 ESRS S2 – arbeidere i verdikjeden

ESRS S2 har fem rapporteringskrav som omhandler arbeidere i verdikjeden. I standarden er arbeidere i verdikjeden definert som alle arbeidere som blir påvirket, oppstrøm og nedstrøm, av aktivitetene som selskapet driver med (EFRAG, 2022c, s. 4). Arbeidere i verdikjeden inkluderer alle arbeidere som ikke går under definisjonen på «egen arbeidskraft», som er definert i forrige delkapittel. Formålet med S2 er at brukerne av bærekraftsrapporteringen skal forstå hvordan det rapporterende selskapet påvirker arbeiderne i sin verdikjede. Selskapene må rapportere om både positive og negative påvirkninger (EFRAG, 2022c, s. 4).

S2-1 er det første rapporteringskravet, som krever at selskapet skal rapportere sine retningslinjer knyttet til håndteringen av ansatte i verdikjeden. Retningslinjene skal hjelpe selskapet å identifisere, vurdere og håndtere påvirkning på arbeiderne i verdikjeden. I tillegg skal retningslinjene inkludere hvilke muligheter som ligger for en positiv utvikling i påvirkningen (EFRAG, 2022c, s. 6). S2-1 dekker temaer som menneskerettigheter, arbeidsrettigheter, menneskehandel, tvangsarbeid og barnearbeid (EFRAG, 2022c, s. 7). Disse

temaene er kjent fra den første sosiale standarden S1. Forskjellen her er at de i denne standarden handler om hvordan selskapet behandler arbeiderene i verdikjeden.

S2-2 krever at selskapet beskriver prosessene de har satt i gang for å samhandle med arbeidere og deres representanter i verdikjeden i kartleggingen av hva som er vesentlige påvirkninger på dem (EFRAG, 2022c, s. 7). Videre dekker rapporteringskravene fra S2-3 til S2-5 hvilke prosesser selskapet har satt i gang for å rette opp i negative påvirkninger, hvilke handlinger som er gjort for å minimere risiko og oppdage muligheter, og hvilke mål som er satt for å begrense negativ påvirkning og øke positiv påvirkning (EFRAG, 2022c).

Det er likheter mellom ESRS S2 og rapporteringskravene i GRI 2: General Disclosures 2021. Rapporteringskrav 2-23 bokstav a-d og f, etterspør i stor grad den samme informasjonen som kreves fra ESRS S2. Helt konkret krever bokstav a-d og f at selskapene skal beskrive sine retningslinjer for behandling av interessenter ved å respektere menneskerettigheter. Bokstav f i GRI-standardene nevner eksplisitt at retningslinjene må kommuniseres med arbeiderene (GRI, 2021b, s. 35). I ESRS-standardene er ikke kommuniseringen et krav, men det blir nevnt i standarden at selskapet kan forklare hvordan de kommuniserer retningslinjene til dem det er relevant for (EFRAG, 2022c, s. 15).

Rapporteringskrav 3-3 i GRI 3: Material Topics 2021 inneholder en del av det samme innholdet som ESRS S2 dekker. Kravene fra 3-3 krever at selskapene beskriver hvordan de håndterer aktuelle og potensielle, både positive og negative, påvirkninger på økonomien, miljøet og menneskene gjennom selskapets aktiviteter. Videre skal selskapet beskrive hvordan de kan unngå eller redusere negativ påvirkning.

Vi kan også trekke likheter mellom ESRS S2 og rapporteringskravene i GRI 414: Supplier Social Assessment 2016. Mer spesifikt, rapporteringskrav 414-2 tar for seg negativ sosial påvirkning i verdikjeden og hvilke handlinger som er gjort av selskapet (GRI, 2016g, s. 9). GRI sin standard 414 har et perspektiv som er rettet mer mot leverandørene som en helhet, mens ESRS S2 går mer direkte på arbeiderene i verdikjeden.

ESRS S2 skiller seg ut ifra GRI sine standarder med at ESRS krever at prosessen med hvordan målene om påvirkning på arbeidere i verdikjeden er satt skal beskrives detaljert. ESRS-standardene krever at selskapene forklarer hvilken standard målene er basert på (EFRAG, 2022c, s. 19). I GRI 414: Supplier Social Assessment 2016 er det til sammenligning lagt mer vekt på kartlegging av negativ påvirkning fra leverandører. Det er et noe mer generelt perspektiv som ikke er direkte rettet mot arbeiderene (GRI, 2016g, s. 9).

4.3.3 ESRS S3 – berørte lokalsamfunn

ESRS S3 har fem rapporteringskrav som tar for seg hvordan det rapporterende selskapet berører lokalsamfunnet de opererer i. Formålet med S3 er at brukeren av bærekraftsrapporteringen skal forstå hvilke aktiviteter, produkter, forretningsforhold og andre risikomomenter som har innvirkning på samfunnet selskapet har sine operasjoner i (EFRAG, 2022d, s. 4).

Rapporteringskrav S3-1 krever at selskapet beskriver deres retningslinjer knyttet til håndtering av vesentlig påvirkning på lokalsamfunnet det driver næring i. Retningslinjene skal også inneholde hvilke muligheter som finnes for positiv innvirkning på lokalsamfunnet. I standarden blir det satt et særlig fokus på å bevare urbefolkning i samfunnet selskapet opererer i. Et annet tema som er inkludert i standarden er menneskerettigheter (EFRAG, 2022d, s. 6).

S3-2 krever at selskapet beskriver prosessene de har satt i gang for å samhandle med lokalsamfunnet de opererer i, og hvordan de kartlegger hva som er aktuelle og potensielle innvirkninger (EFRAG, 2022d, s. 6). Videre dekker rapporteringskravene fra S3-3 til S3-5 hvilke prosesser selskapet har satt i gang for å rette opp i negative innvirkninger på lokalsamfunnet, hvilke handlinger som er gjort for å minimere risiko og finne muligheter, og hvilke mål som er satt for å begrense negativ innvirkning og øke positiv innvirkning. I tillegg er det et krav fra standarden at selskapet må beskrive hvilke kanaler selskapet og samfunnet kan kommunisere i, hvor eventuelle bekymringer kan diskuteres (EFRAG, 2022d).

ESRS skiller seg ut fra GRI-standardene med at ESRS krever at selskapene rapporterer vesentlige brudd på menneskerettigheter i berørte lokalsamfunn (EFRAG, 2022d, s. 9). I tillegg krever ESRS at det skal defineres hvilken rolle eller funksjon i selskapet som står ansvarlig for at samhandling mellom selskapet og lokalsamfunnet blir gjennomført. Effektiviteten av samhandlingen skal måles i form av resultater og avtaler (EFRAG, 2022d, s. 7).

ESRS krever mer detaljert informasjon om hvilke kanaler selskapet og lokalsamfunnet kan kommunisere i, sammenlignet med GRI. Selskapet må rapportere om hva hensikten med kanalen er, brukere, hvordan kommuniseringen foregår og hvem som administrerer det (EFRAG, 2022d, s. 8). På samme måte krever ESRS mer detaljer enn GRI om målsetningen, herav standarder brukt og bakgrunn for målene (EFRAG, 2022d, s. 18). I tillegg krever ESRS mer detaljer om hvilke handlinger som er satt i gang for å redusere negativ innvirkning på lokalsamfunnet, herav hvilke ressurser i selskapet som er allokert til å gjennomføre handlingene (EFRAG, 2022d, s. 9). Men, i likhet med ESRS, krever GRI en grundig

beskrivelse av hva selskapet anser som vesentlige risikoer for negativ påvirkning i lokalsamfunnet i standarden GRI 413: Local Communities 2016 (GRI, 2016f, s. 10).

4.3.4 ESRS S4 – forbrukere og sluttbrukere

Den siste sosiale standarden er ESRS S4. Standarden inneholder fem rapporteringskrav som handler om selskapets påvirkning på forbrukere og sluttbrukere. Hensikten med S4 er at brukeren av bærekraftsrapporteringen skal forstå hvordan det rapporterende selskapet påvirker deres forbrukere og sluttbrukere (EFRAG, 2022e, s. 4).

Rapporteringskrav S4-1 krever at selskapet beskriver sine retningslinjer som er relaterte til påvirkning på forbrukere og sluttbrukere. Beskrivelsen skal inneholde hvilke relevante menneskerettigheter som blir inkludert inn i påvirkningen av selskapets forbrukere og sluttbrukere (EFRAG, 2022e, s. 6). S4-2 krever at selskapet beskriver hvilke prosesser de har for å samhandle med forbrukere om selskapets påvirkning på dem (EFRAG, 2022e, s. 7).

Videre dekker rapporteringskravene fra S4-3 til S4-5 hvilke prosesser selskapet har satt i gang for å rette opp i negativ påvirkning på forbrukerne, hvilke handlinger som er gjort for å minimere risiko og finne muligheter, og hvilke mål som er satt for å begrense negativ innvirkning og øke positiv innvirkning (EFRAG, 2022e). I tillegg er det et krav fra standarden at selskapet må beskrive hvilke kanaler selskapet og forbrukerne kan kommunisere i, hvor eventuelle bekymringer kan diskuteres (EFRAG, 2022e, s. 7).

ESRS krever mer detaljert informasjon om hvordan selskapet samhandler med forbrukere og sluttbrukere, sammenlignet med GRI. ESRS krever for eksempel at selskapet beskriver hvordan samhandlinger foregår og hvor ofte det forekommer, i henhold til S4-2 (EFRAG, 2022e, s. 7). GRI har kun en anbefaling om at selskapene rapporterer på dette i henhold til GRI 2: General Disclosures 2021 (GRI, 2021b, s. 47). ESRS har i tillegg krav om at selskapet beskriver hvilken rolle i selskapet som er ansvarlig for at selskapet engasjerer seg med forbrukerne. Til slutt kreves det også at selskapet måler effektiviteten og resultater som har forekommet av samhandlingen mellom selskapet og forbrukerne (EFRAG, 2022e, s. 7).

ESRS krever at selskapene rapporterer om det har skjedd vesentlige brudd på menneskerettigheter i selskapets omgåelse med forbrukere og sluttbrukere (EFRAG, 2022e, s. 9). Til sammenligning krever GRI at selskapene rapporterer om hendelser fra rapporteringsperioden som har hatt innvirkning på forbrukere og sluttbrukere, jf. GRI 416-2, GRI 418-1, GRI 417-2 og GRI 417-3. Rapporteringskravene fra GRI er oppsummert i tabell 8.

Tabell 8 – GRI sine rapporteringskrav om forbrukere og sluttbrukere

GRI-kode	Beskrivelse
GRI 416-2	Antall regelbrudd relatert til helse og sikkerhet knyttet til selskapets produkter og tjenester
GRI 418-1	Antall klager fra kunder om bekymringer rundt behandlingen av personopplysninger
GRI 417-2	Antall regelbrudd relatert til merking av produkter og tjenesteinformasjon
GRI 417-3	Antall regelbrudd relatert til markedskommunikasjon, herunder markedsføring og sponsoravtaler

(GRI, 2016h, GRI, 2016i, GRI, 2016j)

Det er noen forskjeller i terminologi på de to ulike standardene med tanke på hvordan de omtaler forbrukernes muligheter for å klage til selskapet. GRI bruker begrepet «klageordninger», mens ESRS bruker begrepet «kanaler». GRI bruker begrepet «klager», der hvor ESRS bruker begrepet «bekymringer» eller «behov» (GRI, 2021b, s. 40; EFRAG, 2022e, s. 7).

Både ESRS og GRI krever at selskapene beskriver hvordan de tiltenkte interessentene av klageordningene er involvert i utformingen, gjennomgangen, driften og forbedringen av disse mekanismene» (GRI, 2021b, s. 40; EFRAG, 2022e, s. 8).

Rapporteringskravene i ESRS S4-5 krever mer detaljert informasjon om handlingene som er satt i gang for å minimere risiko og øke mulighetene med forbrukerne, sammenlignet med GRI. ESRS krever informasjon om hvilke interne funksjoner og ressurser som er allokert til håndteringen av påvirkning på forbrukerne (EFRAG, 2022e, s. 16).

4.4 Attesting av bærekraftsrapportering etter CSRD

Det følgende kapittelet inneholder en oversikt over hvilket standpunkt CSRD-direktivet tar til attesting av bærekraftsrapportering. Det blir også beskrevet hvilke konsekvenser CSRD får for revisor.

4.4.1 Revisors arbeid med bærekraftsrapportering – nå og i fremtiden

I henhold til det nåværende NFRD-direktivet, skal revisor undersøke om det rapporterende selskapet har publisert den ikke-finansielle informasjon som kreves. Det er ikke et krav at revisor verifiserer den ikke-finansielle informasjonen, men medlemsland i EU kan selv innføre

dette som et regulatorisk krav (Direktiv 2014/95/EU, pkt. 16). Mangelen på attesteringskrav på bærekraftsrapporteringen tilfredsstiller ikke behovene til det nye CSRD-direktivet.

På sikt er det ønskelig at nivået på revisjonen av bærekraftsrapporteringen skal være likestilt med den revisjonen som blir utført på den finansielle informasjonen. Det innebærer at revisjonen skal gi betryggende sikkerhet for informasjonen som er rapportert av selskapene. På grunn av mangler på en anerkjent attesteringsstandard for bærekraftsrapportering, vil det være vanskelig per nå å kunne skape en felles forståelse for hvordan en slik attestering skal foregå. Spesielt med tanke på hvordan den kvalitative og fremtidsrettede informasjonen som blir rapportert skal kunne verifiseres (Direktiv 2022/2464/EU, pkt. 60). Derfor har EU-kommisjonen måtte ta en progressiv tilnærming til attestering av bærekraftsrapporteringen. Tanken er at fra start skal revisor gi sin mening på om selskapets bærekraftsrapportering er i samsvar med CSRD-direktivet, med en moderat sikkerhet. På sikt skal revisor kunne revidere selskapets bærekraftsrapportering med betryggende sikkerhet.

For å skape en sammenlignbarhet mellom hvordan bærekraftsrapporteringen attesteres av revisjonsselskaper og andre attesteringselskaper i de ulike landene i Europa, må det være en felles revisjonsstandard. Derfor skal EU-kommisjonen ha på plass en revisjonsstandard som gir betryggende sikkerhet innen 1. oktober 2026 (Direktiv 2022/2464/EU, pkt. 69).

For å sikre en felles forståelse for hva en betryggende sikkerhet skal innebære, skal EU-kommisjonen ha på plass revisjonsstandarder for betryggende sikkerhet innen 1. oktober 2028. Med revisjonsstandardene skal det følge en vurdering av om det er oppnåelig for revisorer og selskapene å få gjennomført en revisjon med betryggende sikkerhet (Direktiv 2022/2464/EU, pkt. 60).

Fordi en revisjon med betryggende sikkerhet krever grundigere arbeid fra revisor, vil det føre til betydelige kostnader for selskapene som skal betale revisjonshonorar. Derfor vil en gradvis prosess fra revisjon med moderat sikkerhet til betryggende sikkerhet være med på å holde kostnadene for selskapene nede mens praksisen av attesteringen av bærekraftsrapporteringen får utviklet seg. Likevel vil det være mulig for selskapene å gjennomføre revisjon med betryggende sikkerhet før det blir obligatorisk, dersom ønskelig (Direktiv 2022/2464/EU, pkt. 60).

Siden revisorer allerede attesterer den finansielle informasjonen selskapene rapporterer, vil det være naturlig at revisorer også skal attestere bærekraftsrapporteringen. Det vil føre til at man kan trekke sammenhenger mellom den finansielle informasjonen og

bærekraftsrapporteringen. Likevel understreker EU-kommisjonen at det finnes risikoer for at uavhengigheten til revisoren kan bli svekket dersom revisor skal attestere begge deler. I tillegg er det risiko for betydelig økning av revisjonshonorarer (Direktiv 2022/2464/EU, pkt. 61).

4.4.2 Krav fra EU-kommisjonen til medlemslandene i EU/EØS

EU-kommisjonen har et ønske om å skape et mer åpent og diversifisert marked for attestering av bærekraftsrapportering. Tanken er at selskapene skal få flere valg i prosessen med å velge hvem som skal attestere deres bærekraftsrapportering. EU-kommisjonen oppfordrer i denne sammenheng medlemslandene i Europa til å gi andre uavhengige attesteringsselskap muligheten for å attestere selskapers bærekraftsrapportering. Eksempler på slike uavhengige attesteringsselskap er Position Green og DNV GL. Det er også et ønske fra EU-kommisjonen at selskaper skal få lov til å velge en annen revisor til å attestere bærekraftsrapporteringen, enn den revisoren som attesterer deres finansielle informasjon (Direktiv 2022/2464/EU, pkt. 61).

EU-kommisjonen anbefaler at medlemslandene lager reguleringer som sikrer kvaliteten av attesteringen av bærekraftsrapporteringen for de uavhengige attesteringsselskapene som eventuelt får lov til å attestere bærekraftsrapportering. Det vil hjelpe med å sammenstille arbeidet som blir gjort av henholdsvis revisorer og uavhengige attesteringsselskaper. I de landene hvor andre uavhengige attesteringsselskaper allerede er tillatt å utføre attestering av bærekraftsrapportering, skal de fortsette å gjøre dette etter at CSRD-direktivet er satt til verk. Attesteringsselskapene skal ikke trenge å bli akkreditert på nytt dersom de har blitt akkreditert i løpet av de siste to årene (Direktiv 2022/2464/EU, pkt. 61).

Et av prinsippene i den Europeiske Union og EØS-avtalen er fri bevegelse av varer og tjenester (Regjeringen, 2021). For å følge opp dette prinsippet, er det ønskelig at revisorer og andre attesteringsselskaper skal få mulighet for å attestere bærekraftsrapporteringen til selskaper bosatt i et annet land (Direktiv 2022/2464/EU, pkt. 62).

Medlemslandene bør sørge for at selskapene publiserer revisjonsrapporten fra revisor eller andre attesteringsselskaper med sin konklusjon. Rapporten skal være et vedlegg i årsrapporten eller publisert på en annen offentlig tilgjengelig måte (Direktiv 2022/2464/EU, pkt. 63).

Direktiv 2006/43/EC inneholder det europeiske regelverket for revisjon av årsregnskap og konsoliderte årsregnskap. Det er viktig at regelverket for revisjon av årsregnskap er konsistent med regelverket for revisjon av bærekraftsrapporter. Direktiv 2006/43/EC skal være gjeldende også når revisor eller andre attesteringsselskaper skal gi sin konklusjon om bærekraftsrapporteringen (Direktiv 2022/2464/EU, pkt. 64).

Direktiv 2006/43/EC krever at medlemslandene lager et regelverk som skal forebygge mot at revisjonshonorarene knyttet til den årlige revisjonen skal være påvirket av utførelsen av andre tjenester utført av revisor. Direktivet krever også at statsautoriserte revisorer som utfører finansiell revisjon må etterkomme reglene for profesjonell etikk, uavhengighet, objektivitet, konfidensialitet og taushetsplikt. For at finansiell revisjon og revisjon av bærekraftsrapportering skal kunne likestilles, er det ønskelig at kravet til tilstrekkelig regelverk fra Direktiv 2006/43/EC utvides til å gjelde også for attestering av bærekraftsrapportering. (Direktiv 2022/2464/EU, pkt. 68).

Andre krav fra finansiell revisjon som nå skal overføres til revisjon av bærekraftsrapportering i henhold til Direktiv 2006/43/EC er:

- Regler for revisjon av konsoliderte bærekraftsrapporter ((Direktiv 2022/2464/EU, pkt. 70)
- Revisjonen skal resultere i en revisjonsberetning. Hvis samme revisor skal utføre finansiell revisjon og revisjon av bærekraftsrapporteringen så kan alt presenteres i én revisjonsberetning ((Direktiv 2022/2464/EU, pkt. 71)
- Medlemslandene må sette opp et system for kvalitetssikring av revisjonen av bærekraftsrapporteringen som revisorer og andre attesteringsselskap utfører. Kvalitetssikringen skal skje gjennom reviews, i likhet med hvordan det blir gjennomført reviews i forbindelse med finansiell revisjon i dag (Direktiv 2022/2464/EU, pkt. 72)
- Medlemslandene må ha på plass et etterforskning- og sanksjonssystem mot revisorer og andre attesteringsselskaper som også inkluderer konsekvenser ved brudd på regler om attestering av bærekraftsrapportering (Direktiv 2022/2464/EU, pkt. 73)
- Utvidede regler for både utnevning og fjerning av autoriseringen hos statsautoriserte revisorer i sammenheng med attestering av bærekraftsrapportering (Direktiv 2022/2464/EU, pkt. 74).

4.4.3 Utdanningskrav for statsautoriserte revisorer

Regelverket for autorisering som statsautorisert revisor bør være tilrettelagt for at revisoren også kan revidere bærekraftsrapporter. Medlemslandene bør derfor sikre at statsautoriserte revisorer får det riktige nivået av teoretisk grunnlag og praksis. Statsautoriserte revisorer skal ha minst åtte måneder med praktisk trening innen attestering av bærekraftsrapporter. Statsautoriserte revisorer som allerede har fått sin godkjenning før direktivet er satt i verk, skal ikke utføre noe ny teori eller praksis. For de revisorene som er i prosessen med å få sin

statsautorisasjon, blir heller ikke direktivet gjeldende, så lenge de fullfører autoriseringen innen de neste to årene. Likevel må medlemslandene sørge for at de revisorene som nå blir autorisert innen toårsperioden, får den rette kompetansen om bærekraftsrapportering gjennom et profesjonelt undervisningsopplegg. Hvis en revisor kun vil utdanne og autorisere seg for tradisjonell revisjon av årsregnskap, men bestemmer seg for å senere ville attestere bærekraftsrapportering i tillegg, må medlemslandene sikre at revisoren har det nødvendige teoretiske grunnlaget for å gjennomføre attesteringen i praksis (Direktiv 2022/2464/EU, pkt. 65).

Kravene og kvaliteten på attestering av bærekraftsrapportering skal likestilles med den finansielle revisjonen. Derfor skal det være minst en person i selskapet som aktivt er involvert i attestering av bærekraftsrapporter, en «key sustainability partner». Revisjonsselskapene må allokere riktig mengde ressurser til attestering av bærekraftsrapporteringen. Ressurser inkluderer den riktige ekspertisen avhengig av hvor omfattende revisjonsoppdraget er (Direktiv 2022/2464/EU, pkt. 66).

4.4.4 Begrensninger for revisor

For å sikre uavhengighet hos revisor, finnes det en grense for honorarer som revisorer kan ta for andre tjenester enn revisjon hos samme revisjonskunde som de reviderer når kunden er et foretak av allmenn interesse. Det følger av revisorloven § 12-1 og forordning (EU) nr. 537/2014. Punkt 78 i CSRD-direktivet tydeliggjør at attestering av bærekraftsrapportering ikke går under «andre tjenester enn revisjon» (Direktiv 2022/2464/EU). Derfor skal ikke honorarene som går til attestering av bærekraftsrapportering bli kalkulert opp mot grensen for honorar til andre tjenester enn revisjon.

Det blir også presisert i punkt 78 at rådgivning fra revisor med å sette opp bærekraftsrapportene vil gå under tjenester som ikke er tillatt når revisor holder på å revidere det samme foretaket av allmenn interesse. Det betyr at attestering av bærekraftsrapportering nå omfattes av revisorloven § 12-1 og forordning (EU) nr. 537/2014. På samme måte vil det være noen tjenester som heller ikke kan utføres samtidig som revisor attesterer bærekraftsrapporteringen til et foretak av allmenn interesse. Men det blir ikke presisert i punkt 78 i CSRD-direktivet hvilke tjenester det spesifikt gjelder.

5 Resultater fra scoringssystem

I det følgende kapittelet blir resultatene fra arbeidet med scoringssystemet presentert. Totalscoren fra hvert selskap blir presentert i tabeller sammen med informasjon om hvor selskapene rapporterte mye og hvor de rapporterte lite. Deretter blir det gjennomgått hvordan scoringssystemet som metode har ført til de gitte resultatene. Rapporteringskrav fra GRI og ESRS blir satt opp mot hverandre for å kunne sammenligne standardene. I dette kapittelet blir rapporteringskravene nevnt på engelsk. Begrunnelsen for dette er at selve prosessen med bruk av scoringssystemet er basert på tabellen som er vedlagt som «Vedlegg 1». For utdypende forklaringer på hva de ulike rapporteringskravene tar for seg, kan man gå tilbake til kapittel 4.

Tabell 9 - Totalscore for alle selskapene

Standard	Selskap				
	Hydro	KLP	Norgesgruppen	Statkraft	Yara
GRI (114)	78 (68)	76 (67)	17 (15)	74 (65)	79 (69)
ESRS (96)	58 (60)	37 (39)	17 (18)	59 (61)	72 (75)

Tallet som står i parentes etter oppnevnt standard er den maksimale poengsummen et selskap kan oppnå i den standarden, ifølge scoringssystemet. Og det tallet som står i parentes bak poengsummen selskapet har fått er prosentvis andel av oppnådde poeng målt opp mot maksimal mulig poengsum. Selskapene som har endt opp med desimaltall i prosentsummen blir avrundet til nærmeste hele tall.

Selskapenes bærekraftsrapportering er evaluert ut ifra deres rapportering på 38 rapporteringskrav fra GRI, og 32 rapporteringskrav fra ESRS. Med 3 poeng som høyest mulig score, betyr det at selskapene kan oppnå 114 poeng fra GRI og 96 poeng fra ESRS.

Flertallet av selskapene har rapportert etter GRI sine standarder i flere år, og det gjenspeiles også i totalscoren de har fått. Det finnes derimot fortsatt en del mangler hos de ulike selskapene.

Tabell 10 - GRI 2-21 og ESRS S1-16

Rapporteringskrav	Selskap				
	Hydro	KLP	Norgesgruppen	Statkraft	Yara
GRI 2-21 Annual total compensation ratio	1	3	0	3	0
ESRS S1-16 Compensation indicators	0	2	1	2	1

Angående rapporteringskrav GRI 2-21 er det kun to av selskapene som rapporterer fullt ut. Yara nevner i sin GRI-index at de ikke har informasjon om dette for 2021. Selskapet beskriver det som en omission, men reglene for omission er ikke tilfredsstillende. Derfor ender selskapet opp med 0 poeng.

Rapporteringskravet S1-16 i ESRS inkluderer også krav til informasjon om lønnsforskjell mellom kjønn, noe GRI 2-21 ikke gjør. Derfor har Norgesgruppen og Yara klart å få poeng for at de nevner noe om dette, i henhold til ESRS S1-16.

Tabell 11 - GRI 405-1 og ESRS S1-9

Rapporteringskrav	Selskap				
	Hydro	KLP	Norgesgruppen	Statkraft	Yara
GRI 405-1 Diversity of governance bodies and employees	1	1	0	3	1
ESRS S1-9 Diversity indicators	2	3	2	3	1

Flertallet av selskapene rapporterer lite om fordelingen av kjønn i de styrende organene i selskapet, for eksempel styret. Dette er et krav i henhold til GRI 405-1. Standarden krever også at selskapene rapporterer hvordan fordelingen er mellom kjønnene for hver ansattkategori. En slik fordeling kan være toppledelse, mellomledelse og ansatte. Flere av selskapene gir informasjon om kjønnsfordelingen totalt blant alle ansatte, men få av dem fordeler dem inn i ansattkategorier.

ESRS S1-9 krever kun at selskapet informerer om hvordan kjønnsfordelingen i toppledelsen er. Dermed har flere av selskapene fått mer poeng hos den tilsvarende ESRS-standard, sammenlignet med hva de fikk i henhold til GRI.

I likhet med GRI krever ESRS også at selskapet rapporterer om fordelingen av alder blant ansatte, fordelt som: under 30 år, 30-50 år og over 50 år. GRI skiller seg derimot ut med at det kreves at ansatte igjen skal fordeles på ulike ansattkategorier. Også her har flere av selskapene fått mer poeng fra ESRS-standard enn fra GRI.

Når det kommer til hvordan selskapene har rapportert i henhold til ESRS, er det naturlig at selskapene scorer lavere her. Ingen av selskapene har rapportert etter ESRS, eller er klar over at de blir rangert i et scoringssystem som er basert på ESRS. Man kan likevel ta læring fra de lave scorene for å finne ut hvordan selskapene er forberedt fra deres GRI-rapportering til å

rapportere etter ESRS. Tabell 12 viser et eksempel på et rapporteringskrav fra ESRS hvor selskapene scorer lavt.

Tabell 12 - ESRS S1-12

Rapporteringskrav	Selskap				
	Hydro	KLP	Norgesgruppen	Statkraft	Yara
ESRS S1-12 Persons with disabilities	1	0	0	0	0

Hydro har oppgitt at de må ansette 5% av deres arbeidere med nedsatt funksjonsevne i Brasil, i henhold til det nasjonale lovverket. Derfor oppgir de nøyaktig prosentandel av arbeidere i Brasil som har nedsatt funksjonsevne. I tillegg blir det gitt informasjon fra selskapet på et overordnet nivå om hvilke muligheter personer med nedsatt funksjonsevne har i Hydro. Siden standarden krever at det skal oppgis prosentandel av den totale arbeidsstokken som har nedsatt funksjonsevne, klarer ikke Hydro å oppnå mer enn 1 poeng på dette grunnlaget.

De resterende selskapene scorer 0 poeng. Noen av selskapene nevner på et generelt nivå at de respekterer og inkluderer personer med nedsatt funksjonsevne. Likevel krever standarden prosentandel av ansatte med nedsatt funksjonsevne, og det er derfor ikke tilstrekkelig å bare nevne noe om temaet.

Tabell 13 - GRI 404-1, 404-3 og ESRS S1-13

Rapporteringskrav	Selskap				
	Hydro	KLP	Norgesgruppen	Statkraft	Yara
GRI 404-1 Average hours of training per year per employee	0	0	0	0	1
GRI 404-3 Percentage of employees receiving regular performance and development reviews	1	3	0	3	0
ESRS S1-13 Training and skills development indicators	1	0	0	2	1

Statkraft oppgir prosentandel av ansatte i flere ansattkategorier som har gjennomført treninger innen flere ulike temaer. Selskapet gir også informasjon om prosentandel av ansatte som har gjennomført karriere og utviklingssamtale. Det eneste som mangler er et gjennomsnitt av antall timer som har gått til trening og utvikling. De scorer derfor 2 poeng på dette rapporteringskravet.

Tabell 14 - ESRS S1-10

Rapporteringskrav	Selskap				
	Hydro	KLP	Norgesgruppen	Statkraft	Yara
ESRS S1-10	3	3	0	2	1
Adequate wages					

Rapporteringskravet er todelt. Først skal selskapet rapportere om alle arbeidere i deres arbeidskraft får en tilstrekkelig lønn. Hvis svaret er ja, er det en tilstrekkelig rapportering for denne standarden. Hvis svaret er nei, krever standarden at selskapet utdyper forklaringen sin om hvorfor det ikke er tilfellet. Forklaringen skal inneholde hvilke typer ansatte som ikke får tilstrekkelig lønn. Selskapet må også oppgi en prosentandel av ansatte og ikke-ansatte som får utilstrekkelig lønn.

Statkraft er transparente på at de ikke har klart å sørge for at alle ansatte og ikke-ansatte i deres arbeidskraft har fått tilstrekkelig lønn. De oppgir en rekke initiativer som er satt i verk for å få dette til. Selskapet mangler derimot en oversikt over prosentandel av arbeidere som ikke får tilstrekkelig lønn. Derfor ender de opp med 2 poeng.

KLP beskriver at alle arbeidere i deres arbeidskraft får tilstrekkelig lønn gjennom tariffavtaler. En slik beskrivelse fra selskapet er tilfredsstillende nok i henhold til standarden, og dermed nok for å få full score.

Som nevnt i kapittel 4.3.1 er ESRS S1-10 et unikt rapporteringskrav for ESRS og det finnes følgelig ingen liknende rapporteringskrav å sammenligne med hos GRI.

Der hvor selskapene henter mest poeng er i deres beskrivelser av retningslinjer for påvirkning av egne arbeidere, arbeidere i verdikjeden, påvirkning på lokalsamfunn og forbrukere. Tabell 15 viser et utdrag av rapporteringskrav og resultater til de ulike selskapene.

Tabell 15 - GRI 2-23, 413-1, 414-2 og ESRS S1-1, S2-1, S3-1, S4-1

Rapporteringskrav	Selskap				
	Hydro	KLP	Norgesgruppen	Statkraft	Yara
GRI 2-23 Policy commitments	3	2	2	2	3
GRI 413-1 Operations with local community engagement, impact assessments, and development programs	2	1	0	3	2
GRI 414-2 Negative social impacts in the supply chain and actions taken	3	1	0	1	1
ESRS S1-1 Policies related to own workforce	3	3	1	2	3
ESRS S2-1 Policies related to value chain workers	3	0	1	2	3
ESRS S3-1 Policies related to affected communities	3	0	1	3	3
ESRS S4-1 Policies related to consumers and end-users	1	1	1	3	3

6 Diskusjon

I det følgende kapittelet blir funnene diskutert opp mot relevant teori og bruk av metoder. Diskusjonen er rettet mot de fire forskningsspørsmålene som oppgaven besvarer.

6.1 Sammenligning av ESRS og GRI

GRI er som regel mer generell i rapporteringskravene, men dekker også mye flere emner. ESRS har som regel mer detaljerte rapporteringskrav der hvor ESRS og GRI har rapporteringskrav om samme tema.

GRI går ofte bredere ut slik at man kan gjerne ende opp med å rapportere om mange ulike temaer innenfor ett og samme rapporteringskrav. For eksempel involveringen av interessenter i rapporteringskrav 2-29, i GRI 2: General Disclosures 2021. Med ESRS er det derimot et eget rapporteringskrav i hver av de ulike standardene som krever informasjon om hvordan selskapet involverer den spesifikke omtalte interessenten i standarden. Et annet eksempel er GRI 2-23 som går bredt ut med at selskapene må beskrive sine retningslinjer som omhandler respekt av menneskerettigheter, og hvilke interessenter som er involvert i policyen. I ESRS derimot, må en slik beskrivelse av retningslinjer til den spesifikke interessenten i hver standard beskrives, for eksempel ESRS S1-1, ESRS S2-1. Fordelen med GRI sin tilnærming er at det blir færre standarder å forholde seg til. Det forenkler den administrative byrden for selskapene, som GRI har diskutert sammen med ESRS under utviklingen av de nye standardene. Likevel er det fare for at få rapporteringskrav resulterer i en bærekraftsrapportering som er for generell. Derfor ser jeg fordeler med at ESRS har et rapporteringskrav i hver standard som gjør at selskapene må beskrive akkurat hvilke retningslinjer de har for den spesifikke interessenten.

6.2 CSRD og konsekvenser for revisor

EU-kommisjonen åpner for at selskapene kan få sin bærekraftsrapportering attestert med betryggende sikkerhet, også før revisjonsstandardene for betryggende sikkerhet er ferdige. Attesting med betryggende sikkerhet sender et sterkt signal til interessenter om at informasjonen selskapet har rapportert er reell. En attesting med betryggende sikkerhet sikrer at informasjonen som er rapportert i det alt vesentlige er utarbeidet i samsvar med de gjeldende kriteriene, jf. ISAE 3000 pkt. 72a. Det er mulig at det blir kjent praksis at selskapene ønsker å få attesting med betryggende sikkerhet fra start, selv om det kun er obligatorisk med moderat sikkerhet fra begynnelsen. Jeg trekker likhet her med hvordan GRI for eksempel er et frivillig rammeverk, men blir brukt av de fleste store selskapene på grunn av trender og generell praksis.

Generell praksis og trender kan også føre til at de fleste selskapene velger å få attestering med betryggende sikkerhet.

I kapittel 2.5.1 ble det presentert at 51% av selskapene som rapporterte om bærekraft i IFACs rapport fikk informasjonen attestert. De selskapene som har fått bærekraftsrapporten attestert har også selv valgt dette frivillig. Det vil bli interessant å se hvordan selskapene tilvenner seg den nye ordningen med obligatorisk attestering av bærekraftsrapportering etter CSRD.

Til forskjell fra den finansielle revisjonen, har hverken revisor eller selskapene erfaring med hvordan attestering av bærekraftsrapporter som er produsert i henhold til ESRS vil foregå. Det at revisor til å begynne med skal attestere bærekraftsrapporteringen til selskapene med moderat sikkerhet, vil sannsynligvis være det beste for både selskapene og revisor. Det vil være en innkjøringsfase hvor både selskapene og revisor må lære hva som er beste praksis innen bærekraftsrapportering og attestering. Hvor tidlig revisor skal begynne arbeidet med attestering for at selskapet skal rekke frister for levering, vil også være en vurdering som selskapene og revisor må tilvenne seg.

Selskapenes kompetanse innen bærekraftsrapportering generelt, og ESRS spesielt, vil påvirke hvordan revisors hverdag med attestering av bærekraftsrapportering blir. Med referanse til COSO-modellen i kapittel 2.6, må revisor gjøre en vurdering av det interne kontrollmiljøet i selskapet. I dette ligger det blant annet at kompetansen til ledelsen og regnskapsfører må vurderes. Dersom selskapene har lite kompetanse om bærekraftsrapportering, vil revisor sannsynligvis få mye arbeid med å gi en betryggende sikkerhet i revisjonen. I verste fall kan revisor finne det nødvendig å ta forbehold i revisjonsberetningen, eller å måtte trekke seg fra oppdraget.

6.3 GRIs evne til å forberede selskapene for ESRS

6.3.1 Scoringssystem

Formålet med scoringssystemet er ikke å rangere hvem som er best til å rapportere etter GRI og ESRS. Hensikten er heller å finne ut hvordan GRI som standard forbereder selskapene til å rapportere etter ESRS. Metoden med scoringssystemet hjelper også med å utdype hvilke likheter og ulikheter som finnes i de to rammeverkene.

De kravene som er unike for ESRS, S1-10, S1-11 og S1-12, gjør de fleste selskapene det relativt dårlig på. Det er naturlig, fordi ingen av selskapene direkte rapporterer til dette rapporteringskravet eller er klar over at de blir evaluert opp mot det. For de resterende rapporteringskravene som har sammenligningsgrunnlag hos GRI, gjør selskapene det mye

bedre. Det tyder på at selskapene blir godt forberedt på å rapportere på de punktene hvor GRI har lignende rapporteringskrav fra før. De nye kravene som er unike for ESRS vil derfor skape litt merarbeid for selskapene å venne seg til. Likevel er det å anse som en fordel at de allerede rapporterer etter GRI som dekker mange av kravene til rapportering i ESRS.

Når man undersøker totalscoren som de ulike selskapene har fått i henhold til ESRS og GRI, ser vi at flertallet av selskapene scorer bra i henhold til begge standarder. Det er heller ikke et stort avvik mellom scoren de har fått fra henholdsvis GRI og ESRS. Det viser at GRI har en god evne til å forberede selskapene til å rapportere etter ESRS. Sammenligningen av de to standardene i kapittel 4 viser også at mange av rapporteringskravene er identiske i de to ulike standardene. Flere rapporteringskrav er tilnærmet like, slik at det kun er nødvendig med en annen metode for utregning av data eller noe mer innhenting av data for å tilfredsstille det nye rapporteringskravet i ESRS.

6.3.2 Deloitte Sustainability reporting 2021

Funn fra min oppgave kan også trekke sammenhenger fra funn som Deloitte har funnet i sin kartlegging av norske selskapers rapportering opp mot ESRS.

Deloitte gjorde funn på at de norske selskapene rapporterer best på de sosiale standardene, sammenlignet med de miljømessige og styringsmessige. Mer spesifikt trekker de frem at selskapene er gode på å beskrive deres retningslinjer og utføring av vesentlighetsanalysen.

Deloitte fremhever også at selskapene har et forbedringspotensial når det kommer til rapportering i henhold til sosiale standarder. Selskapene må bli bedre på å sette varslinger og håndtering av saker knyttet til menneskerettigheter i system. De må også bli bedre på å involvere arbeidere og lokalsamfunn i de områdene hvor selskapene opererer. Selskapene må også få bedre oversikt over egen data på ansattes trening og utvikling, parametere for work-life balance og mangfold (Deloitte, 2022).

6.3.3 GRI Index

For den delen av arbeidet hvor GRI brukes som retningslinjer for scoringssystemet, er GRI indexen et nyttig verktøy for å finne frem til informasjonen som selskapet har rapportert på de ulike rapporteringskravene. Det er derimot en uheldig praksis hos flere selskaper å inkludere rapporteringskravet i GRI-indexen, selv om selskapet har rapportert ingen eller veldig lite informasjon på dette punktet. Som forklart i metoden blir det i tillegg til GRI index, brukt funksjonen CTRL+F i nettleseren for å søke etter relevante søkeord for å forsøke å finne det selskapet påstår at de har rapportert på. I de tilfeller hvor informasjonen ikke finnes i

årsrapporten i det hele tatt, ender selskapet opp med 0 i poengsum, selv om de har referert til rapporteringskravet i sin GRI index. I andre tilfeller refererte de til rapporteringskravet, men det viste seg at de bare hadde rapportert på et av punktene i standarden, hvor standarden hadde flere obligatoriske krav. I slike tilfeller ender selskapet opp med en poengsum på 1.

7 Konklusjon

I siste kapittel av oppgaven blir studiet konkludert gjennom en oppsummering av de viktigste punktene som skal besvare forskningsspørsmålene.

7.1 Oppsummering

Metodene som er brukt i oppgaven har hatt som formål å forklare hvilke forskjeller som finnes mellom ESRS og GRI som rammeverk. Det har også blitt satt søkelys på hvordan GRI har vært med på å utvikle ESRS. En del av oppgaven har også handlet om hvilke konsekvenser CSRD får for revisor.

7.1.1 Hvilken rolle har GRI hatt i forbindelse med utviklingen av ESRS?

8. juli 2021 inngår EFRAG et samarbeid med GRI om å dele deres ekspertise på området rundt bærekraftsrapportering (EFRAG, 2021, s. 2). Formålet med avtalen ligger i deres gjensidige ønske om å få til en internasjonal konvergens mellom alle standarder for bærekraftsrapportering (EFRAG, 2021, s. 2). Rollen til GRI i samarbeidet med EFRAG om å utvikle nye standarder for bærekraftsrapportering i Europa har i stor grad bygget på tekniske vurderinger gjennomført av GRI.

GRI mener at en globalt dekkende standard vil gi merverdi til den informasjonen som blir rapportert om bærekraft av selskapene (GRI, 2022a, s. 1). GRIs rolle i samarbeidet har også sin hensikt i å sørge for at GRI-standardene skal ha relevans i det nye CSRD-rammeverket. GRI begrunner videre at en synkronisering av GRI-standardene og ESRS-standardene vil minske den administrative byrden for de selskapene som allerede rapporterer etter GRI sine standarder i dag. En synkronisering vil også bidra til konsistens i bærekraftsrapportering på et globalt nivå.

GRI skal publisere et støtteverktøy for sine brukere som skal hjelpe dem å kunne overføre deres rapporteringspraksiser fra GRI til rapportering etter ESRS. De har selv kommentert at støtteverktøyet kommer like etter at EFRAG har publisert de siste fullverdige versjonene av ESRS-standardene (GRI, 2022d, s. 3). Men GRI mener fortsatt at det viktigste de gjør for å minske rapporteringsbyrden for selskapene er samarbeidet de har med EFRAG om å sørge for at det er mest mulig samsvar mellom selve standardene (GRI, 2022d, s. 2).

7.1.2 Hva er de mest sentrale forskjellene mellom ESRS og GRI?

Kapittel 4 inneholder en sammenligning av ESRS og GRI. Nedenfor blir noen av de mest sentrale forskjellene mellom standardene oppsummert.

En fundamental forskjell mellom ESRS og GRI er hvilket perspektiv metoden i rammeverkene er basert på.

Selskapene som rapporterer etter ESRS og GRI har til felles at hva de skal rapportere om er basert på vesentlighetsanalysen. Brukere av ESRS må gjennomføre en dobbel vesentlighetsanalyse. Til sammenligning må GRI sine brukere basere vesentlighetsanalysen på «enkel vesentlighet». Enkel vesentlighet handler om hvordan selskapet påvirker ESG-forhold (innenifra og ut), mens dobbel vesentlighet i tillegg inkluderer et perspektiv på hvordan ESG-forhold påvirker selskapet (utenifra og inn). Selskaper som allerede rapporterer etter GRI som nå skal begynne å rapportere etter ESRS, vil ha den fordel av at de allerede er i gang med å bruke enkel vesentlighetsanalyse. Det vil være en overgang til å bruke dobbel vesentlighet, men sammenlignet med de selskapene som ikke bruker GRI i dag, vil det være en enda lengre vei å gå for dem.

GRI er et frivillig rammeverk for bærekraftsrapportering med dekning over hele verden. KPMGs Survey of Sustainability Report viste at hele 78% av de største 250 selskapene i verden rapporterer etter GRI.

ESRS, European Sustainability Reporting Standards, er som navnet tilsier et europeisk rammeverk. Likevel blir selskaper etablert utenfor EU, men som er notert på et regulert marked i EU, nødt til å rapportere etter ESRS dersom terskelverdiene for rapportering er innvidde.

ESRS krever mer detaljert informasjon om hvilke handlinger selskapet har tatt for å redusere vesentlig påvirkning på egen arbeidskraft, sammenlignet med GRI. I henhold til ESRS må selskapene rapportere om hvilke interne funksjoner som er involvert og hvilke ressurser som er allokert til handlingene (EFRAG, 2022b, s. 12). I GRI er dette kun en rapporteringsanbefaling (GRI, 2021c, s. 21). ESRS krever også mer detaljer om retningslinjer knyttet til arbeidsrelaterte emner. Noen eksempler er retningslinjer om tvangsarbeid og barnearbeid (EFRAG, 2022b, s. 35).

GRI er som regel mer generell i rapporteringskravene, men dekker også mye flere emner. ESRS har som regel mer detaljerte rapporteringskrav der hvor ESRS og GRI har rapporteringskrav om samme tema.

GRI går ofte bredere ut slik at man kan ende opp med å rapportere om mange ulike temaer innenfor ett og samme rapporteringskrav. For eksempel involveringen av interessenter i GRI 2-29. Med ESRS er det derimot et eget rapporteringskrav i hver av de ulike standardene som krever informasjon om hvordan selskapet involverer den spesifikke omtalte interessenten i standarden.

7.1.3 Hvordan blir selskaper som allerede rapporterer etter GRI forberedt på å rapportere etter ESRS?

Formålet med scoringssystemet i kapittel 5 er ikke å rangere hvilke selskaper som er best til å rapportere etter GRI og ESRS. Hensikten er heller å finne ut hvordan GRI som standard forbereder selskapene til å rapportere etter ESRS. Metoden med scoringssystemet hjelper også med å utdype hvilke likheter og ulikheter som finnes i de to rammeverkene.

GRI skal være, så langt det lar seg gjøre, i samsvar med rapporteringskravene i ESRS. Derfor påstår GRI at de som allerede rapporterer etter deres standarder er godt forberedte til å rapportere etter ESRS (GRI, 2022c). GRI er et veletablert rammeverk som har blitt utviklet over mer enn to tiår. På samme måte vil ESRS bli utvidet over lenger tid. Hvis selskaper begynner å rapportere etter GRI nå vil ikke de utvidelsene som kommer være så omfattende å ta inn i rapporteringen.

De rapporteringskravene som er unike for ESRS, S1-10, S1-11 og S1-12, gjør de fleste selskaper det relativt dårlig på. Det er naturlig, siden ingen av selskapene direkte rapporterer til dette rapporteringskravet eller er klar over at de blir evaluert opp mot det. For de resterende rapporteringskravene som har sammenligningsgrunnlag hos GRI, gjør selskapene det mye bedre. Det tyder på at selskapene blir godt forberedt på å rapportere på de punktene hvor GRI har lignende rapporteringskrav fra før. De nye kravene som er unike for ESRS vil derfor skape litt merarbeid for selskapene å venne seg til. Likevel er det å anse som en fordel at de allerede rapporterer etter GRI som dekker mange av kravene til rapportering i ESRS.

Når man undersøker totalscoren som de ulike selskapene har fått i henhold til ESRS og GRI, ser vi at flertallet av selskapene scorer bra i henhold til begge standarder. Det er heller ikke et stort avvik mellom scoren de har fått fra henholdsvis GRI og ESRS. Det viser at GRI har en god evne til å forberede selskapene til å rapportere etter ESRS. Sammenligningen av de to standardene i kapittel 4 viser også at mange av rapporteringskravene er identiske i de to ulike standardene. Flere rapporteringskrav er tilnærmet like, slik at det trengs kanskje kun en annen

metode for utregning av data eller noe mer innhenting av data for å tilfredsstille det nye rapporteringskravet i ESRS.

Det er mange likheter mellom ESRS og GRI som standarder for bærekraftsrapportering. Spesielt vil jeg trekke frem at begge standardene engasjerer selskaper i vesentlighetsanalyse, som er en grunnleggende del av bærekraftsrapporteringen. Innholdet i mange av rapporteringskravene i ESRS og GRI er det samme. Dermed kan man si at GRI forbereder selskapene godt til å rapportere etter ESRS.

Funn fra min oppgave kan også trekke sammenhenger fra funn som Deloitte har funnet i sin kartlegging av norske selskapers rapportering opp mot ESRS. Deloitte fant at de norske selskapene rapporterer best på de sosiale standardene. Mer spesifikt trekker de frem at selskapene er gode på å beskrive deres retningslinjer og utføring av vesentlighetsanalysen. Deloitte fremhever at selskapene har et forbedringspotensial når det kommer til rapportering i henhold til sosiale standarder. Selskapene må bli bedre på å sette varslinger og håndtering av saker knyttet til menneskerettigheter i system. De må også bli bedre på å involvere arbeidere og lokalsamfunn i de områdene hvor selskapene opererer. Selskapene må også få bedre oversikt over egen data på ansattes trening og utvikling, parametere for work-life balance og mangfold (Deloitte, 2022).

7.1.4 Hvilke konsekvenser får CSRD for revisor?

Tanken er at fra start skal revisor gi sin mening på om selskapets bærekraftsrapportering er i samsvar med CSRD-direktivet, med en moderat sikkerhet. På sikt skal revisor kunne revidere selskapets bærekraftsrapportering med betryggende sikkerhet.

Siden revisorer allerede attesterer den finansielle informasjonen selskapene rapporterer, vil det være naturlig at revisorer også skal attestere bærekraftsrapporteringen. Det vil føre til at man kan trekke sammenhenger mellom den finansielle informasjonen og bærekraftsrapporteringen. Likevel understreker EU-kommisjonen at det finnes risikoer for at uavhengigheten til revisoren kan bli svekket dersom revisor skal attestere begge deler. I tillegg er det risiko for betydelig økning av revisjonshonorarer (Direktiv 2022/2464/EU, pkt. 61).

Statsautoriserte revisorer skal ha minst åtte måneder med praktisk trening innen attestering av bærekraftsrapporter. Statsautoriserte revisorer som allerede har fått sin godkjenning før direktivet er satt i verk, skal ikke utføre noe ny teori eller praksis.

For å sikre uavhengighet hos revisor, finnes det en grense for honorarer som revisorer kan ta for andre tjenester enn revisjon hos samme revisjonskunde som de reviderer når kunden er et foretak av allmenn interesse. Det følger av revisorloven § 12-1 og forordning (EU) nr. 537/2014. Punkt 78 i CSRD-direktivet tydeliggjør at attestering av bærekraftsrapportering ikke går under «andre tjenester enn revisjon». Derfor skal ikke honorarene som går til attestering av bærekraftsrapportering bli kalkulert opp mot grensen for honorar til andre tjenester enn revisjon.

Det blir også presisert i punkt 78 i CSRD-direktivet at rådgivning fra revisor med å sette opp bærekraftsrapportene vil gå under tjenester som ikke er tillatt når revisor holder på å revidere det samme foretaket av allmenn interesse. Det betyr at attestering av bærekraftsrapportering nå vil omfattes av revisorloven § 12-1 og forordning (EU) nr. 537/2014.

7.5 Forslag til videre forskning

Vil ESRS ta over for GRI i Europa? På bakgrunn av at GRI ikke er en obligatorisk standard, men ESRS er det, vil selskapene som allerede rapporterer etter GRI måtte rapportere etter begge rammeverkene. Vil det føre til at selskapene i Europa velger å kun rapportere etter ESRS og droppe GRI?

Det vil også være interessant å gjennomføre en liknende studie som dette når CSRD-direktivet er satt i verk og de første bærekraftsrapportene som er basert på ESRS er publisert. Rapporteringspraksis er noe som ikke har vært mulig å studere nærmere i denne oppgaven, nettopp fordi ingen selskaper rapporterer etter ESRS ennå.

Attesteringspraksis av bærekraftsrapporter som er i henhold til ESRS. Hvor lenge blir ISAE3000 brukt og hvordan blir det for revisorer å komme i gang med ny revisjonsstandard for attestering av bærekraftsrapporter som kommer fra det nye CSRD-direktivet? IFAC sin rapport viser at 63% av selskapene som fikk bærekraftsrapporten sin attestert fikk den attestert av revisor. Vil det fortsatt være lignende tall når bærekraftsrapportering som er i henhold til ESRS skal attesteres?

Litteraturliste

- Adams, C.A., Alhamood, A., He, X., Tian, J., Wang, L. and Wang, Y. (2021) The Double Materiality Concept: Application and Issues, published by the Global Reporting Initiative. Hentet fra <https://www.globalreporting.org/media/jrbntbyv/griwhitepaper-publications.pdf>
- BDO. (u.å). Bærekraftskompasset. Hentet fra <https://www.bdo.no/nb-no/tjenester/baerekraft/baerekraftskompasset>
- Bose, S. (2020). Evolution of ESG Reporting Frameworks. In *Values at Work* (pp. 13–33). Springer International Publishing. https://doi.org/10.1007/978-3-030-55613-6_2
- Bowen, Glenn A. (2009). Document Analysis as a Qualitative Research Method, *Qualitative Research Journal*, vol. 9, no. 2, pp. 27-40. DOI 10.3316/QRJ0902027
- Bryman, A., & Bell, E. (2011). *Business research methods* (3. utg.). Oxford: Oxford University Press.
- Christensen, H. E. Johansen, E. B. (2022). GRI-rapportering blant Norges 200 største selskaper – bare for syns skyld? [Masteroppgave, Handelshøgskolen Nord universitet]. <https://nordopen.nord.no/nord-xmlui/bitstream/handle/11250/3024232/ChristensenogJohansen.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
- Dahlum, S. (2021, 9. mars). Validitet. Store Norske Leksikon. <https://snl.no/validitet>
- Dalland, O. (2017). *Metode og oppgaveskriving* (6. utgave). Gyldendal Akademisk.
- Degerstrøm, M. M. & Stenvold, T. D. (2020). *Revisjonshandlinger i praksis*. Vigmostad & Bjørke AS
- Deloitte. (2022). Deloitte Sustainability reporting 2021. Hentet fra <https://nor.deloitte.com/rs/712-CNF-326/images/Deloitte-Sustainability%20reporting%202021.pdf>
- Direktiv 2014/95/EU. Om regards disclosure of non-financial and diversity information by certain large undertakings and groups Text with EEA relevance (NFRD). Europaparlamentet og Europarådet. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A32014L0095>

Direktiv 2022/2464/EU. Om regards corporate sustainability reporting Text with EEA relevance (CSRD). Europaparlamentet og Europarådet. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A32022L2464>

EFRAG. (u.å.a). EFRAG today. Hentet fra <https://efrag.org/About/Facts>

EFRAG. (u.å.b). European Lab PTF on European sustainability reporting standards (PTF-ESRS). Hentet fra <https://www.efrag.org/EuropeanLab/LabGovernance/45/European-Lab-PTF-on-European-Sustainability-Reporting-Standards>

EFRAG. (u.å.c). First set of drafts. Hentet fra <https://efrag.org/lab6>

EFRAG. (2021). EFRAG & GRI landmark Statement of Cooperation. Hentet fra <https://www.efrag.org/Assets/Download?assetUrl=%2Fsites%2Fwebpublishing%2FSiteAssets%2FEFRAG%2520GRI%2520COOPERATION%2520PR.pdf>

EFRAG. (2022a). ESRS 1 General requirements. Hentet fra <https://www.efrag.org/Assets/Download?assetUrl=%2Fsites%2Fwebpublishing%2FSiteAssets%2F06%2520Draft%2520ESRS%25201%2520General%2520requirements%2520November%25202022.pdf>

EFRAG. (2022b). ESRS S1 Own workforce. Hentet fra <https://www.efrag.org/Assets/Download?assetUrl=%2Fsites%2Fwebpublishing%2FSiteAssets%2F13%2520Draft%2520ESRS%2520S1%2520Own%2520workforce%2520November%25202022.pdf>

EFRAG. (2022c). ESRS S2 Workers in the value chain. Hentet fra <https://www.efrag.org/Assets/Download?assetUrl=%2Fsites%2Fwebpublishing%2FSiteAssets%2F14%2520Draft%2520ESRS%2520S2%2520Workers%2520in%2520the%2520value%2520chain%2520November%25202022.pdf>

EFRAG. (2022d). ESRS S3 Affected Communities. Hentet fra <https://www.efrag.org/Assets/Download?assetUrl=%2Fsites%2Fwebpublishing%2FSiteAssets%2F15%2520Draft%2520ESRS%2520S3%2520Affected%2520communities%2520November%25202022.pdf>

EFRAG. (2022e). ESRS S4 Consumers and end-users. Hentet fra <https://www.efrag.org/Assets/Download?assetUrl=%2Fsites%2Fwebpublishing%2FSiteAssets%2F16%2520Draft%2520ESRS%2520S4%2520Consumers%2520and%2520end-users%2520November%25202022.pdf>

[teAssets%2F16%2520Draft%2520ESRS%2520S4%2520Consumers%2520end%2520Users%2520November%25202022.pdf](#)

Europakommisjonen. (u.å.a). A European Green Deal. Hentet fra

https://commission.europa.eu/strategy-and-policy/priorities-2019-2024/european-green-deal_en

Europakommisjonen. (u.å.b). Corporate Sustainability Reporting. Hentet fra

https://finance.ec.europa.eu/capital-markets-union-and-financial-markets/company-reporting-and-auditing/company-reporting/corporate-sustainability-reporting_en#overview

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

Fifka, M. S. (2013). Corporate Responsibility Reporting and its Determinants in Comparative Perspective - a Review of the Empirical Literature and a Meta-analysis. *Business Strategy and the Environment*, 22(1), 1–35. <https://doi.org/10.1002/bse.729>

FN. (2023, 19. januar). FNs bærekraftsmål. Hentet 07. februar 2023 fra

<https://www.fn.no/om-fn/fns-baerekraftsmaal>

Global Reporting Initiative. (u.å.a). About us. Hentet fra

<https://www.globalreporting.org/about-gri/>

Global Reporting Initiative. (u.å.b). A short introduction to the GRI standards. Hentet fra

<https://www.globalreporting.org/media/wtafl4tw/a-short-introduction-to-the-gri-standards.pdf>

Global Reporting Initiative. (u.å.c). How to use the GRI-standards. Hentet fra

<https://www.globalreporting.org/how-to-use-the-gri-standards/>

Global Reporting Initiative. (u.å.d). Our mission and history. Hentet fra

<https://www.globalreporting.org/about-gri/mission-history/>

Global Reporting Initiative. (u.å.e). Sector Program. Hentet 20.02.2023 fra

<https://www.globalreporting.org/standards/sector-program/>

- Global Reporting Initiative. (2016a). GRI 401: Employment 2016. Hentet fra <https://www.globalreporting.org/how-to-use-the-gri-standards/gri-standards-english-language/>
- Global Reporting Initiative. (2016b). GRI 404: Training and Education 2016. Hentet fra <https://www.globalreporting.org/how-to-use-the-gri-standards/gri-standards-english-language/>
- Global Reporting Initiative. (2016c). GRI 405: Diversity and Equal Opportunity 2016. Hentet fra <https://www.globalreporting.org/how-to-use-the-gri-standards/gri-standards-english-language/>
- Global Reporting Initiative. (2016d). GRI 406: Non-discrimination 2016. Hentet fra <https://www.globalreporting.org/how-to-use-the-gri-standards/gri-standards-english-language/>
- Global Reporting Initiative. (2016e). GRI 407: Freedom of Association and Collective Bargaining 2016. Hentet fra <https://www.globalreporting.org/how-to-use-the-gri-standards/gri-standards-english-language/>
- Global Reporting Initiative. (2016f). GRI 413: Local Communities 2016. Hentet fra <https://www.globalreporting.org/how-to-use-the-gri-standards/gri-standards-english-language/>
- Global Reporting Initiative. (2016g). GRI 414: Supplier Social Assessment 2016. Hentet fra <https://www.globalreporting.org/how-to-use-the-gri-standards/gri-standards-english-language/>
- Global Reporting Initiative. (2016h). GRI 416: Customer Health and Safety 2016. Hentet fra <https://www.globalreporting.org/how-to-use-the-gri-standards/gri-standards-english-language/>
- Global Reporting Initiative. (2016i). GRI 417: Marketing and Labeling 2016. Hentet fra <https://www.globalreporting.org/how-to-use-the-gri-standards/gri-standards-english-language/>
- Global Reporting Initiative. (2016j). GRI 418: Customer Privacy 2016. Hentet fra <https://www.globalreporting.org/how-to-use-the-gri-standards/gri-standards-english-language/>
- Global Reporting Initiative. (2018). GRI 403: Occupational Health and Safety 2018. Hentet fra <https://www.globalreporting.org/how-to-use-the-gri-standards/gri-standards-english-language/>

- Global Reporting Initiative. (2021a). GRI 1: Foundation 2021. Hentet fra <https://www.globalreporting.org/how-to-use-the-gri-standards/gri-standards-english-language/>
- Global Reporting Initiative. (2021b). GRI 2: General Disclosures 2021. Hentet fra <https://www.globalreporting.org/how-to-use-the-gri-standards/gri-standards-english-language/>
- Global Reporting Initiative. (2021c). GRI 3: Material Topics 2021. Hentet fra <https://www.globalreporting.org/how-to-use-the-gri-standards/gri-standards-english-language/>
- Global Reporting Initiative. (2022a, 20. juni). GRIs submission to EFRAGs public consultation on the first set of draft ESRS. Hentet fra <https://globalreporting.org/media/gsipjvy5/gri-s-submission-to-efrag-s-public-consultation-on-the-first-set-of-draft-esrs.pdf>
- Global Reporting Initiative. (2022b, desember). GRI Universal Standards 2021 FAQs. Hentet fra <https://www.globalreporting.org/media/zauil2g3/public-faqs-universal-standards.pdf>
- Global Reporting Initiative. (2022c). Interoperability between ESRS and GRI Standards good news for reporters. Hentet fra <https://www.globalreporting.org/news/news-center/interoperability-between-esrs-and-gri-standards-good-news-for-reporters/>
- Global Reporting Initiative. (2022d, desember). Q&A GRI and the ESRS. Hentet fra <https://www.globalreporting.org/media/q10htdar/q-and-a-gri-and-the-esrs.pdf>
- Grønmo, S., (2011). *Samfunnsvitenskapelige metoder*. Fagbokforlaget Vigmostad & Bjørke.
- Hummel, K., Schlick, C., & Fifka, M. (2019). The Role of Sustainability Performance and Accounting Assurors in Sustainability Assurance Engagements. *Journal of Business Ethics*, 154(3), 733–757. <https://doi.org/10.1007/s10551-016-3410-5>
- Hydro. (2023). Annual report 2022. Hentet fra <https://www.hydro.com/Document/Doc/Annual%20Report%202022ENG.pdf?docId=589854>

- International Federation of Accountants. (2021, juni). The State of Play in Sustainability Assurance. Hentet fra <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IFAC-Benchmarking-Global-Practice-Sustainability-Assurance.pdf>
- Johannessen, A., Tufte, P.A. & Christoffersen, L., (2010). *Introduksjon til samfunnsvitenskapelig metode* (4. utgave). Abstrakt forlag
- Jones, P., Comfort, D., & Hillier, D. (2016). Managing materiality: a preliminary examination of the adoption of the new GRI G4 guidelines on materiality within the business community. I *Journal of Public Affairs* (Vol. 16, 3.utg, s. 222–230). John Wiley and Sons Ltd. <https://doi.org/10.1002/pa.1586>
- Kapital. (2022). Norges 500 største bedrifter. Hentet fra <https://www.kapital.no/reportasjer/naeringsliv/2022/06/24/7888535/norges-500-storste-bedrifter>
- KLP. (2022). Annual report 2021. Hentet fra <https://www.klp.no/en/financial-information/Annual%20Report2021KLPGroupSustainabilityKLP.pdf>
- KPMG. (2022). Survey of Sustainability Reporting 2022. Hentet fra https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/no/pdf/2022/10/SSR-Report_FINAL_High.pdf
- Krueger, P., Sautner, Z., Tang, D. Y., & Zhong, R. (2021). The effects of mandatory ESG disclosure around the world. *European Corporate Governance Institute–Finance Working Paper*, (754), 21-44. <https://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3832745>
- Michelon, G., Patten, D. M., & Romi, A. M. (2019). Creating Legitimacy for Sustainability Assurance Practices: Evidence from Sustainability Restatements. *European Accounting Review*, 28(2), 395–422. <https://doi.org/10.1080/09638180.2018.1469424>
- Miljødirektoratet. (2021). Om Europas grønne giv. Hentet fra <https://www.miljodirektoratet.no/ansvarsomrader/internasjonalt/gronn-giv/europas-gronne-giv/>
- Miljøfyrtårn. (u.å). Klimaregnskap. Hentet fra <https://www.miljofyrtarn.no/om-styringsverktoy/klimaregnskap/>
- Morhardt, J. E., Baird, S., & Freeman, K. (2002). Scoring corporate environmental and sustainability reports using GRI 2000, ISO 14031 and other criteria. *Corporate Social*

- Responsibility and Environmental Management*, 9(4), 215–233.
<https://doi.org/10.1002/csr.26>
- Norgesgruppen. (2022). Års- og bærekraftsrapport 2021. Hentet fra
<https://www.norgesgruppen.no/globalassets/ars--og-barekraftsrapport-2021.pdf>
- Olsen, A. B. & Knardal, P. S. (2020). EUs nye retningslinjer for foretaksrapportering av klimarelaterte opplysninger – byggverk på utrygg grunn? I T. Stenheim, K. M. Baksaas og E. M. Kulset (Red.), *Aktuelle temaer i regnskap og revisjon* (Kap. 11, s. 321–344). Oslo: Cappelen Damm Akademisk.
<https://doi.org/10.23865/noasp.112.ch11>
- Position Green. (2022). ESG100 2022. Hentet fra [ESG 100 2022](#)
- Regjeringen. (2021). Norge i det indre marked. Hentet fra
<https://www.regjeringen.no/no/tema/naringsliv/handel/nfd---innsiktsartikler/handel-i-eos/norge-i-det-indre-marked1/id641687/>
- Regnskapsloven. (1998). Lov om årsregnskap m.v. (LOV-1998-07-17-56). Lovdata.
<https://lovdata.no/lov/1998-07-17-56>
- Revisorforeningen. (2013). Attestasjonsoppdrag som ikke er revisjon eller forenklet revisorkontroll av historisk finansiell informasjon (ISAE 3000).
<https://revisorforeningen.no/globalassets/fag/standarder-og-veiledninger/revisjonsstandardene/pr-05022021/isae-3000-0121.pdf>
- Revisorforeningen. (2022). *Revisjon og regnskap* (7. utg.). Hentet fra
[https://www.revregn.no/journal/2022/7/m-1056/Attestasjon av b%C3%A6rekraft p%C3%A5 Oslo B%C3%B8rs](https://www.revregn.no/journal/2022/7/m-1056/Attestasjon%20av%20b%C3%A6rekraft%20p%C3%A5%20Oslo%20B%C3%B8rs)
- Revisorforeningen. (2023). Nye regler om bærekraftsrapportering (CSRD) innføres fra 2024. Hentet fra <https://www.revisorforeningen.no/fag/nyheter/nye-regler-om-barekraftsrapportering-fra-2024/>
- Skouloudis, A., Evangelinos, K., & Kourmoussis, F. (2009). Development of an evaluation methodology for triple bottom line reports using international standards on reporting. *Environmental Management*, 44(2), 298–311. <https://doi.org/10.1007/s00267-009-9305-9>

Statkraft. (2023). Annual report 2022. Hentet fra <https://www.statkraft.no/globalassets/1-statkraft-public/05-investor-relations/4-reports-and-presentations/2022/q4-2022/statkraft-as-2022-annual-report.pdf>

Svartdal, F. (2020, 3. april). Reliabilitet. Store Norske Leksikon. <https://snl.no/reliabilitet>

Watershed. (u.å). TCFD Standards: what companies need to know. Hentet fra <https://watershed.com/blog/tcf-d-standards-what-companies-need-to-know>

Yara. (2022). Sustainability report 2021. Hentet fra <https://www.yara.com/siteassets/investors/057-reports-and-presentations/annual-reports/2021/yara-sustainability-report-2021.pdf/>

Diskusjonsnotat, Fredrik Flaa Tellefsen, tema: internasjonal

Introduksjon

Behovet for nye standarder for bærekraftsrapportering i Europa har sin bakgrunn i at EU ikke anerkjenner noen av dagens rammeverk og standarder som tilfredsstillende for EUs behov. EU har en ambisjon om å være klimanøytralt innen 2050. Hvis dette skal oppnås, må det dannes et obligatorisk rammeverk for bærekraftsrapportering for selskaper som opererer i Europa (Direktiv 2022/2464/EU, pkt. 38). Dagens situasjon er at medlemslandene i EU har ulike regler for hvordan selskapene skal rapportere om bærekraft. Dette skaper et skille internasjonalt for selskapene. En konsekvens av dette er at det blir mer komplisert for selskapene å drive internasjonal forretning (Direktiv 2022/2464/EU, pkt. 16).

Kort om: «Nye standarder for bærekraftsrapportering i Europa: en sammenligning av ESRS og GRI.»

Oppgaven gir en innføring i bakgrunnen for behovet for nye standarder for bærekraftsrapportering i Europa. Den nye bærekraftsstandarden ESRS blir sammenlignet med det anerkjente rammeverket GRI. Det blir forklart hvordan GRI har vært med på å utvikle ESRS sammen med EFRAG. Oppgaven diskuterer også attestering av bærekraftsrapporter og hvilke konsekvenser CSRD får for revisor.

Dokumentanalyse er en metode som innebærer systematisk gjennomgang av dokumenter etterfulgt av en analyse som skal gi empirisk kunnskap. Dokumentanalyse er godt egnet til kvalitative studier, som gjerne går i dybden på et enkeltfenomen (Bowen, 2009, s. 27). Metoden kombineres gjerne med andre kvalitative metoder for å skape triangulering. Triangulering er når flere metoder benyttes for å studere et og samme fenomen (Bowen, 2009, s. 28). I denne oppgaven brukes dokumentanalyse kombinert med en innholdsanalyse av bærekraftsrapporter og et scoringssystem.

GRI påstår selv at deres standard for bærekraftsrapportering er den beste standarden til å forberede selskapene til å begynne med rapportering i henhold til ESRS. I den forbindelse valgte jeg å utprøve den påstanden med å lage et scoringssystem for bærekraftsrapportering i henhold til GRI og ESRS.

Det har blitt gjort flere studier hvor GRI har vært brukt som et scoringssystem for bærekraftsrapporteringen hos selskaper. Metoden til Morhardt et al. (2002) har blitt brukt som

utgangspunkt for flere studier som tar i bruk GRI til å lage et numerisk scoringssystem. Min oppgave er unik i den forstand at det aldri har blitt brukt en metode for scoringssystem som bruker både GRI og ESRS som retningslinjer. Selskapenes bærekraftsrapportering på hvert rapporteringspunkt i scoringssystemet basert på ESRS og GRI ble rangert fra 0 til 3 poeng. Formålet med scoringssystemet er ikke å rangere hvem som er best til å rapportere etter GRI og ESRS. Hensikten er heller å finne ut hvordan GRI som standard forbereder selskapene til å rapportere etter ESRS. Metoden med scoringssystemet hjelper også med å utdype hvilke likheter og ulikheter som finnes i de to rammeverkene.

Funn fra dokumentanalyse av ESRS og GRI gir forklarende beskrivelse av hvilke likheter og ulikheter vi finner mellom standardene. Innholdsanalysen av års- og bærekraftsrapportene og scoringssystemet bygger videre på sammenligningen av standardene. Scoringssystemet blir også brukt til å trekke slutninger på hvordan GRI forbereder selskapene til å rapportere etter GRI.

Konklusjonen i oppgaven er at det er mange likheter mellom ESRS og GRI som standarder for bærekraftsrapportering. Spesielt vil jeg trekke frem at begge standardene engasjerer selskaper i vesentlighetsanalyse, som er en grunnleggende del av bærekraftsrapporteringen. Innholdet i mange av rapporteringskravene i ESRS og GRI er det samme. Selskapene gjør det også bra i scoringssystemet, både i henhold til ESRS og GRI. Dermed kan man si at GRI forbereder selskapene godt til å rapportere etter ESRS.

Internasjonale trender, krefter og utvikling

I dette diskusjonsnotatet har jeg valgt å ta utgangspunkt i temaene internasjonal utvikling og internasjonalt samarbeid.

Internasjonal utvikling

Utviklingen innen bærekraftsrapportering på et internasjonalt nivå er fremragende. Tidligere var rapportering av bærekraft i bedrifter mest av hensyn til omdømme, ifølge rapporten «ESG 100 2022». Det var kortfattet, og beskrev bedrifters håndtering av bærekraft på et overfladisk nivå. I senere tid har det blitt mer vanlig å gå detaljert inn i bedrifters operasjoner i henhold til bærekraft. (Position Green, 2022, s. 8-9). I 2022 rapporterer 78 prosent av G250 etter GRI sine standarder (KPMG, 2022, s. 24). Ved det nye CSRD-rammeverket er det estimert at 50 000 selskaper vil bli berørt (Europakommisjonen, u.å.b).

Det er interessant å se at 78 prosent av de 250 største selskapene rapporterer etter en frivillig standard for bærekraftsrapportering som GRI. Jeg tror at, hadde det ikke vært for internasjonalisering, ville ikke så mange selskaper rapportert om bærekraft. Fordi de store selskapene ofte er internasjonale, blir de påvirket av ulike forretningskulturer. Påvirkningen gjør at de må tilpasse seg de ulike miljøene de opererer i. Når så mange interessenter er involvert i driften, er det viktig for dem å vite hvordan selskapet behandler temaer som bærekraftig drift. Dermed øker behovet for bærekraftsrapportering hos selskaper som er internasjonale.

Selskapene som er internasjonale må svare på behovet for bærekraftsrapportering med å systematisk samle inn data blant annet om sine arbeidere, verdikjede og miljøutslipp. Denne prosessen blir mer komplisert når selskapet er internasjonalt. Da er det flere lover og institusjoner å forholde seg til.

I fremtiden blir det interessant å se hvordan utviklingen blir med rapporteringen i henhold til GRI og ESRS. Som jeg trekker frem som forslag for videre forskning, er et interessant tema hvordan selskapene som allerede rapporterer etter GRI i dag vil håndtere «dobbelrapporteringen». Det betyr at selskapene må forholde seg til både GRI og ESRS som standarder for bærekraftsrapportering. Noen selskaper vil nok ta jobben med å rapportere etter begge standarder, mens andre selskaper finner det utfordrende nok med å benytte én standard.

Revisor blir påvirket av CSRD-direktivet som er en direkte konsekvens av den pågående internasjonale utviklingen. Lovverk og praksis internasjonalt er med på å påvirke hvordan revisorer i Norge arbeider. Direktivet gir tydelige krav til revisor med tanke på utdanningskrav, retningslinjer for etisk revisjon og andre konsekvenser. Revisjonsselskapene må holde seg godt oppdatert på den internasjonale utviklingen som skjer for å kunne attestere bærekraftsrapporteringen som kommer.

Det er sterke krefter som vinkler verden i en retning mot en mer bærekraftig levemåte. Klimaendringene som Europa og verden står ovenfor blir beskrevet av EU-kommisjonen som en eksistensiell trussel (Europakommisjonen, u.å.a). For å ta tak i klimaendringene, gir EU-kommisjonen et sett med løfter for å gjøre EUs policyer for klima, energi, transport og avgifter tilpasset det nye skiftet. Løftet ble lagt frem av EU-kommisjonen i desember 2019, og er kalt «European Green Deal» (Miljødirektoratet, 2021). Sammen med løftet om å tilpasse EUs policyer til et nytt skifte, kom det en rekke målsetninger som skal oppfylles. Den overordnede målsetningen er å bli det første klimanøytrale kontinentet. En av veiene mot det overordnede

målet er at EU skal bli klimanøytralt innen 2050. Det mer kortsiktige målet er at klimagassutslipp skal reduseres med 55% innen 2030, sammenlignet med utslippsnivåene fra 1990 (Europakommisjonen, u.å.a).

Det er viktig at selskapene håndterer den internasjonale utviklingen med å etterkomme de kravene som blir gitt fra myndigheter. Et godt eksempel på noe som selskapene må håndtere er nettopp det nye CSRD-direktivet. Selskaper som ikke etterkommer kravene til myndighetene, risikerer sanksjoner eller tap av omdømme. En studie gjort av Nikolaeva & Bicho (2010) fant at institusjonelle krav er en årsak til at selskaper velger å starte med rapportering av bærekraft. En annen årsak er selskapene er ute etter å skape en sosial identitet, hvor omdømmebygging er en viktig faktor for identiteten. Omdømmebyggingen skjer gjennom å skape et bilde av at selskapet overholder retningslinjene til GRI, som er en anerkjent standard for bærekraftsrapportering. Selskapene inkludert i forskningen var store internasjonale selskaper.

Internasjonalt samarbeid

EFRAG var tidlig ute med å konstatere at de ikke skulle finne opp hjulet på nytt når de skulle utvikle ESRS som en del av CSRD-rammeverket (EFRAG, 2021, s. 3). ESRS skulle bli utviklet ved hjelp av internasjonalt samarbeid.

GRI mener at en globalt dekkende standard vil gi merverdi til den informasjonen som blir rapportert om bærekraft av selskapene (GRI, 2022a, s. 1). GRIs rolle i samarbeidet har også sin hensikt i å sørge for at GRI-standardene skal ha relevans i det nye CSRD-rammeverket. GRI begrunner videre at en synkronisering av GRI-standardene og ESRS-standardene vil minske den administrative byrden for de selskapene som allerede rapporterer etter GRI sine standarder i dag. En synkronisering vil også bidra til konsistens i bærekraftsrapportering på et internasjonalt nivå.

8. juli 2021 inngår EFRAG et samarbeid med GRI om å dele deres ekspertise på området rundt bærekraftsrapportering (EFRAG, 2021, s. 2). Samarbeidet mellom GRI og EFRAG blir kjent som «EFRAG & GRI landmark Statement of Cooperation». Formålet med avtalen ligger i deres gjensidige ønske om å få til en internasjonal konvergens mellom alle standarder for bærekraftsrapportering (EFRAG, 2021, s. 2).

Samarbeidet mellom EFRAG og GRI har vist seg til å være resultatrikt. Uten et internasjonalt samarbeid ville ikke ulike meninger fra forskjellige nasjoner kommet frem i utviklingen av nye

standarder for bærekraftsrapporter. EFRAG har som nevnt i denne masteroppgaven, et europeisk perspektiv. GRI har brukere fra hele verden og får dermed sine inntrykk fra hele verden. Derfor synes jeg samarbeidet mellom de to organisasjonene er effektivt for å skape et internasjonalt perspektiv.

I 2015 vedtok FN 17 bærekraftsmål og 169 delmål. De er vår felles arbeidsplan for å utrydde fattigdom, bekjempe ulikheter og stoppe klimaendringene (FN, 2023). Selskaper står stadig over viktige beslutninger, og valgene som tas påvirker om vi når bærekraftsmålene sammen. Bærekraftsmålene er til for å brukes av selskapene som en veiledende retning innen miljørelaterte aktiviteter. Gjennom et internasjonalt samarbeid kan vi sammen nå FNs bærekraftsmål. Det gjelder for hvert enkeltindivid, men det er spesielt betydningsfullt at store selskaper tar initiativ til bærekraftig drift. Store selskaper har dessuten ofte mange samarbeidspartnere. Med sine samarbeidspartnere kan de samarbeide om å få til sine aktiviteter mer bærekraftig sammen.

I løpet av studietiden min har Universitetet i Agder blitt AACSB-akkreditert. Det har satt preg på min læring i form av et mer internasjonalt rettet studieløp. Jeg har fått dra fordeler av forelesere med internasjonale bakgrunner og perspektiver. Utvekslingsstudenter har kommet til UiA og tatt samme fag som jeg har hatt. I den sammenheng har jeg fått lært mer enn bare om økonomifag, men også om internasjonal kultur.

Konklusjon

Det er sterke krefter som vinkler verden i en retning mot en mer bærekraftig levemåte. Det har vært en fremragende utvikling innen bærekraft med tanke på selskapers rapporteringspraksis. Uten internasjonalt samarbeid vil det bli vanskelig å skulle oppnå FNs bærekraftsmål, som er viktige internasjonale mål for bærekraft. Mitt studieløp ved Universitetet i Agder har hele veien hatt et internasjonalt preg. Spesielt trekker jeg frem effekten av AACSB-akkrediteringen. I dette diskusjonsnotatet har jeg oppsummert masteroppgaven min. Jeg har også diskutert områdene internasjonal utvikling og internasjonalt samarbeid.

Litteraturliste diskusjonsnotat

- Bowen, Glenn A. (2009). Document Analysis as a Qualitative Research Method, Qualitative Research Journal, vol. 9, no. 2, pp. 27-40. DOI 10.3316/QRJ0902027
- Direktiv 2022/2464/EU. Om regards corporate sustainability reporting Text with EEA relevance (CSRD). Europaparlamentet og Europarådet. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A32022L2464>
- EFRAG. (2021). EFRAG & GRI landmark Statement of Cooperation. Hentet fra <https://www.efrag.org/Assets/Download?assetUrl=%2fsites%2fwebpublishing%2fSiteAssets%2fEFRAG%2520GRI%2520COOPERATION%2520PR.pdf>
- Europakommisjonen. (u.å.a). A European Green Deal. Hentet fra https://commission.europa.eu/strategy-and-policy/priorities-2019-2024/european-green-deal_en
- Europakommisjonen. (u.å.b). Corporate Sustainability Reporting. Hentet fra https://finance.ec.europa.eu/capital-markets-union-and-financial-markets/company-reporting-and-auditing/company-reporting/corporate-sustainability-reporting_en#overview
- FN. (2023, 19. januar). FNs bærekraftsmål. Hentet 07. februar 2023 fra <https://www.fn.no/om-fn/fns-baerekraftsmaal>
- Global Reporting Initiative. (2022a, 20. juni). GRIs submission to EFRAGs public consultation on the first set of draft ESRS. Hentet fra <https://globalreporting.org/media/gsipjvy5/gri-s-submission-to-efrag-s-public-consultation-on-the-first-set-of-draft-esrs.pdf>
- KPMG. (2022). Survey of Sustainability Reporting 2022. Hentet fra https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/no/pdf/2022/10/SSR-Report_FINAL_High.pdf
- Position Green. (2022). ESG100 2022. Hentet fra [ESG 100 2022](#)
- Miljødirektoratet. (2021). Om Europas grønne giv. Hentet fra <https://www.miljodirektoratet.no/ansvarsomrader/internasjonalt/gronn-giv/europas-gronne-giv/>

Morhardt, J. E., Baird, S., & Freeman, K. (2002). Scoring corporate environmental and sustainability reports using GRI 2000, ISO 14031 and other criteria. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 9(4), 215–233.

Nikolaeva, R., & Bicho, M. (2011). The role of institutional and reputational factors in the voluntary adoption of corporate social responsibility reporting standards. *Journal of the Academy of Marketing Science*, 39(1), 136–157. <https://doi.org/10.1007/s11747-010-0214-5>

Vedlegg

Vedlegg 1: Mal for scoringssystem

GRI STANDARD	RAPPORTERINGSKRAV	POENG
GRI 2: General Disclosures 2021	2-7 Employees	
	2-8 Workers who are not employees	
	2-21 Annual total compensation ratio	
	2-23 Policy commitments	
	2-25 Processes to remediate negative impacts	
	2-27 Compliance with laws and regulations	
	2-29 Approach to stakeholder engagement	
	2-30 Collective bargaining agreements	
GRI 3: Material Topics 2021	3-1 Process to determine material topics	
	3-2 List of material topics	
	3-3 Management of material topics	
GRI 401: Employment 2016	401-1 New employee hires and employee turnover	
	401-2 Benefits provided to full-time employees that are not provided to temporary or part-time employees	
	401-3 Parental leave	
GRI 403: Occupational Health and Safety 2018	403-1 Occupational health and safety management system	
	403-2 Hazard identification, risk assessment, and incident investigation	
	403-3 Occupational health services	
	403-4 Worker participation, consultation, and communication on occupational health and safety	
	403-5 Worker training on occupational health and safety	
	403-6 Promotion of worker health	
	403-7 Prevention and mitigation of occupational health and safety impacts directly linked by business relationships	
	403-8 Workers covered by an occupational health and safety management system	
	403-9 Work-related injuries	
	403-10 Work-related ill health	
GRI 404: Training and Education 2016	404-1 Average hours of training per year per employee	
	404-2 Programs for upgrading employee skills and transition assistance programs	
	404-3 Percentage of employees receiving regular performance and career development reviews	
GRI 405: Diversity and Equal Opportunity 2016	405-1 Diversity of governance bodies and employees	
	405-2 Ratio of basic salary and remuneration of women to men	
GRI 406: Non-discrimination 2016	406-1 Incidents of discrimination and corrective actions taken	
GRI 407: Freedom of Association and Collective Bargaining 2016	407-1 Operations and suppliers in which the right to freedom of association and collective bargaining may be at risk	
GRI 413: Local Communities 2016	413-1 Operations with local community engagement, impact assessments, and development programs	

	413-2 Operations with significant actual and potential negative impacts on local communities	
GRI 414: Supplier Social Assessment 2016	414-2 Negative social impacts in the supply chain and actions taken	
GRI 416: Customer Health and Safety 2016	416-2 Incidents of non-compliance concerning the health and safety impacts of products and services	
GRI 417: Marketing and Labeling 2016	417-2 Incidents of non-compliance concerning product and service information and labeling	
	417-3 Incidents of non-compliance concerning marketing communications	
GRI 418: Customer Privacy 2016	418-1 Substantiated complaints concerning breaches of customer privacy and losses of customer data	
Sum		

ESRS STANDARD	RAPPORTERINGSKRAV	POENG
ESRS S1 – Own workforce	1-1 Policies related to own workforce	
	1-2 Processes for engaging with own workers and workers' representatives	
	1-3 Processes to remediate negative impacts and channels for own workers to raise concerns	
	1-4 Taking action on material impacts on workforce, and approaches to mitigating material risks and pursuing material opportunities related to own workforce, and effectiveness of those actions	
	1-5 Targets related to managing material negative impacts, advancing positive impacts, and managing material risks and opportunities	
	1-6 Characteristics of the undertaking's employees	
	1-7 Characteristics of non-employee workers in the undertaking's own workforce	
	1-8 Collective bargaining coverage and social dialogue	
	1-9 Diversity indicators	
	1-10 Adequate wages	
	1-11 Social protection	
	1-12 Persons with disabilities	
	1-13 Training and skills development indicators	
	1-14 Health and safety indicators	
	1-15 Work-life balance indicators	
	1-16 Compensation indicators	
	1-17 Incidents, complaints and severe human rights impacts and incidents	
ESRS S2 – Workers in the value chain	2-1 Policies related to value chain workers	
	2-2 Processes for engaging with value chain workers about impacts	
	2-3 Processes to remediate negative impacts and channels for value chain workers to raise concerns	
	2-4 Taking action on material impacts on value chain workers, and approaches to mitigating material risks and pursuing material opportunities related to value chain workers, and effectiveness of those actions	
	2-5 Targets related to managing material negative impacts, advancing positive impacts, and managing material risks and opportunities	

ESRS S3 – Affected communities	3-1 Policies related to affected communities	
	3-2 Processes for engaging with affected communities about impacts	
	3-3 Processes to remediate negative impacts and channels for affected communities to raise concerns	
	3-4 Taking action on material impacts on affected communities, and approaches to mitigating material risks and pursuing material opportunities related to affected communities, and effectiveness of those actions	
	3-5 Targets related to managing material negative impacts, advancing positive impacts, and managing material risks and opportunities	
ESRS S4 – Consumers and end-users	4-1 Policies related to consumers and end-users	
	4-2 Processes for engaging with consumers and end-users about impacts	
	4-3 Processes to remediate negative impacts and channels for consumers and end-users to raise concerns	
	4-4 Taking action on material impacts on consumers and end-users, and approaches to mitigating material risks and pursuing material opportunities related to consumers and end-users, and effectiveness of those actions	
	4-5 Targets related to managing material negative impacts, advancing positive impacts, and managing material risks and opportunities	
Sum		